بسم الله الرحمن الرحيم

مدى توفر أسس ومقومات تطبيق الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في شركات الاتصالات الأردنية

The Availability Application of the Basis and Elements for Activity-Based Budgeting (ABB) in the Jordanian Telecom Companies

إعداد

محمد محمود نهار زيدان

إشراف

الأستاذ الدكتور: غسان المطارنة

قدمت هذه الدراسة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

عمادة الدراسات العليا

جامعة آل البيت

2015

عمادة الدراسات العليا

جامعة آل البيت

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة بعنوان:

مدى توفر أسس ومقومات تطبيق الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في شركات الاتصالات الأردنية

The Availability Application of the Basis and Elements for Activity-Based Budgeting (ABB) in the Jordanian Telecom Companies

واجيزت بتاريخ: ١٣/ ٥ / 2015

اعداد

محمد محمود نهار زيدان

المشرف

الأستاذ الدكتور غسان فلاح المطارنة

أعضاء لجنة المناقشة	التخصص	التوقيع
الأستاذ الدكتور: غسان المطارنة / استاذ	تدقيق وتحليل مالي	(مشرفاً ورئيساً)........................
الأستاذ الدكتور: محمد الرحاحله / استاذ	تدقيق وتحليل مالي	(عضواً داخلياً)........................
الدكتور: محمد المشاقبة / أستاذ مساعد	نظم معلومات محاسبية	(عضواً داخلياً)........................
الأستاذ الدكتور: صالح العقدة / استاذ	تكاليف	(عضواً خارجياً)........................

التفويض

انا محمد محمود نهار زيدان، افوض جامعة آل البيت بتزويد نسخ من رسالتي للمكتبات او المؤسسات او الهيئات او الأشخاص عند طلبهم حسب التعليمات النافذة في الجامعة.

التوقيع :

التاريخ : ١٢/ ٥ / 2015 م

التعهد

انا الطالب: محمد محمود نهار زيدان الرقم الجامعي: 1220504032

التخصص: محاسبة الكلية: العلوم المالية والإدارية

اعلن بأنني قد التزمت بقوانين جامعة آل البيت وانظمتها وتعليماتها وقراراتها السارية المفعول المتعلقة بإعداد رسائل الماجستير عندما قمت شخصياً بأعداد رسالتي بعنوان: **"مدى توفر أسس ومقومات تطبيق الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في شركات الاتصالات الأردنية".** وذلك بما ينسجم مع الأمانة العلمية المتعارف عليها في كتابة الرسائل العلمية. كما انني اعلن بأن رسالتي هذه غير منقولة او مستله من رسائل او كتب او أبحاث او أي منشورات علمية تم نشرها او تخزينها في أي وسيلة إعلامية، وتأسيساً على ما تقدم فأنني اتحمل المسؤولية بأنواعها كافة فيما لو تبين غير ذلك بما فيه حق مجلس العمداء في جامعة آل البيت بإلغاء قرار منحي الدرجة العلمية التي حصلت عليها وسحب شهادة التخرج مني بعد صدورها دون ان يكون لي أي حق في التظلم او الاعتراض او الطعن بأي صورة كانت في القرار الصادر عن مجلس العمداء بهذا الصدد.

توقيع الطالب: محمد زيدان

التاريخ: ١٣ / ٥ / 2015

الاهداء

الى والدي الذي لطالما كان المشجع والمتابع والاساس بعد الله عز وجل في نجاحي وتوفيقي في علمي ودراستي عسى ان أرد له الدين وافرحه .

الى والدتي الحنونة اطال الله بعمرها والتي كان لدعائها المستمر الأثر في نجاحي .

الى اخواتي واخوتي اهدي هذا الجهد المتواضع.

الشكر والتقدير

الشكر والتقدير والامتنان للأستاذ الفاضل

الدكتور غسان المطارنة

الذي تكرم عليّ بقبول إشرافه على رسالتي وكان له الأثر الكبير والدور البالغ في إتمام هذه الرسالة فله مني كل العرفان والتقدير بالحبل الذي طوق به عنقي

كما أتقدم إلى كل أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة آل البيت بالشكر والتقدير واخص بالذكر أستاذيتي الأفاضل في قسم المحاسبة

وكما وأتقدم بجزيل الشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الأفاضل

الفهرس

قائمة الجداول

قائمة الملاحق

مدى توفر أسس ومقومات تطبيق الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في شركات الاتصالات الأردنية

إعداد: محمد محمود زيدان

إشراف: أ.د غسان المطارنة

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى توفر الأسس والمقومات اللازمة لتطبيق نظام الموازنة على أساس النشاط في شركات الاتصالات الأردنية، والتعرف على المعوقات التي تعترض تطبيق هذا النظام في الشركات المذكورة، ولتحقيق هذه الأهداف تم جمع البيانات من الشركات وهي شركة امنية وشركة زين وشركة اورنج من خلال تصميم استبانة وفقاً لأهداف وفرضيات الدراسة وتم توزيعها على عينة مكونة من 54 من العاملين في الأقسام المالية والمحاسبية في الشركات قيد الدراسة وتم استرداد 45 استبانة صالحة للتحليل.

وقد خلصت الدراسة إلى أن جميع المقومات والأسس المقترحة في الدراسة المتمثلة في (توفر أنظمة محاسبية، توفر هيكل تنظيمي، دعم وتوجهات الإدارة، الكفاءات العلمية والمهنية وتنوع الخدمات المقدمة) تمثل بنية تحتية لتطبيق الموازنات على أساس النشاط في شركات الاتصالات الأردنية، إلا انه هنالك معوقات لا بد من تجاوزها قبل تطبيق هذا النظام أهمها ارتفاع تكاليف تطبيق نظام (ABB) وعدم تطبيق الشركات لنظام التكاليف على أساس النشاط واعتقاد الشركة بأن نظام الموازنة الحالي سليم ولا داعي للتغيير.

وقد أوصت الدراسة بضرورة العمل على تفعيل العناصر اللازمة لتطبيق هذا النظام بصورة جيد ة ومحاولة استخدام العناصر المتوفرة حالياً كخطوة مبدئية لتطبيقه، وضرورة العمل على الحد من هذه المعوقات التي تواجه عملية تطبيق هذا النظام.

الكلمات المفتاحية: الموازنات، أساس الأنشطة، شركات الاتصالات

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

1.0 المقدمة

1.1 مشكلة الدراسة

1.2أهداف الدراسة

1.3 أهمية الدراسة

1.4 فرضيات الدراسة

1.5 التعريفات الإجرائية

1.6 الدراسات السابقة

1.7 ما يميز هذه الدراسة

1.0 المقدمة:

تستعين الإدارة الحديثة في ممارسة وظائفها التي تتمثل في التخطيطي والتنسيق واتخاذ القرارات ورسم السياسات والرقابة وتقييم الأداء، باستخدام بعض الأدوات المحاسبية ويعتبر نظام الموازنات احدى الأدوات المحاسبية التي تساعد الإدارة في ممارسة وظائفها.

يعد نظام الموازنة مزيجاً من تدفق المعلومات والإجراءات والعمليات الإدارية، وفي الوقت نفسة يعد جزءً من التخطيط، ونظاماً للرقابة على مختلف أوجه النشاط في الشركة، وما يرتبط بذلك من اعتبارها معياراً لتقييم الأداء يلتزم به المسؤولون عند التنفيذ، حيث تتحدد بموجبها الانحرافات التي تعد اساساً لاتخاذ القرارات المصححة والمسائلة وتقييم الأداء (نور والفضل، 2002).

وفي ظل التطورات المتلاحقة للنظام الاقتصادي الناجمة عن العولمة بدأت المحاسبة الإدارية تتحول من المدخل التقليدي إلى المدخل المعاصر حيث تطورت مفاهيمها وأبعادها وأساليبها وأطرها لتتلاءم مع متطلبات العصر الحديث واحتياجات الإدارة فلم تعد تقتصر على قياس وتحليل التكلفة فحسب بل امتد هذا المفهوم إلى مفهوم أعمق وهو إدارة التكلفة، وذلك عن طريق استخدام مجموعة من الأنظمة الفرعية (أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة) التي تساعد الإدارة في تخطيط التكاليف والتحكم في حدوثها عبر دورة حياة المنتج أو الخدمة مما يساعد في تحقيق الأهداف المطلوبة لمواجهة المنافسة التي تتعرض لها الشركات والمؤسسات في الوقت الحاضر، وذلك لما لها من أثر في التصدي للتحديات الجارية والمستقبلية.

من هنا برز التوجه نحو تخصيص التكاليف على أساس مدى استفادة كل منتج من أنشطة الخدمات الإنتاجية؛ لأن أنظمة التكاليف التقليدية قد تكون عشوائية وغير مدروسة في توزيع التكاليف وقد تحمل المنتجات النهائية بتكاليف غير مبررة، حيث رأى الكثير من الباحثين في مجال المحاسبة الإدارية مثل (Antos, Mclemore, and Garrison) أنه يمكن لنظام الموازنة على أساس الأنشطة Activity Based Budgeting (ABB)، أن يساعد في تقييم وتقنين التكاليف من خلال دراسة وتحليل الأنشطة التي تتطلب تكاليف إضافية لتحقق قيمة مضافة والتخلص من تلك الأنشطة التي لا تحقق قيمة مضافة وتوجيه الاهتمام بتلك الأنشطة التي تحقق قيمة مضافة من أجل تعظيم الربحية وضمان الاستمرارية بعيداً عن المبدأ التقليدي وهو رفع الأسعار.

من هنا جاء اهتمام الباحث بالتعرض إلى المدى الذي وصلت إليه شركات الاتصالات الأردنية في استعمال أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وخاصة نظام الموازنة على أساس الأنشطة وتحديد المقومات الملائمة لتطبيقه والعوامل التي تحد من استخدامه.

1.1 مشكلة الدراسة:

تسعى شركات الاتصالات الأردنية إلى التطور واستغلال مواردها الاقتصادية المتاحة استغلالا امثل، وذلك من خلال التخطيط السليم لاستخدام هذه الموارد ومن ثم الرقابة على تنفيذ الخطط كي يتم اكتشاف الانحرافات التي قد تؤدي إلى عدم استخدام الموارد الاقتصادية استخداما امثل ومن ثم معالجة هذه الانحرافات، ويعتبر نظام الموازنات احد هذه الأدوات التي يمكن بواسطتها تحقيق ذلك لكن في ظل التطورات المتلاحقة على الأنظمة الاقتصادية وما لها من أثر على إدارة الأنشطة يلاحظ عدم تلبية الموازنات التقليدية للخطط والأهداف الموضوعة لذلك كان لابد من الاتجاه نحو النموذج الذي يلبي طموحات المحاسبة الإدارية الحديثة في إدارة الموارد الاقتصادية المتاحة بكفاءة وفاعلية بهدف المساهمة في إدارة التكلفة وتحقيق ما تصبو آلية من تقديم الخدمات لأكبر شريحة من المجتمع.

ويمكن بيان مشكلة الدراسة من خلال إثارة الأسئلة التالية:

١- هل تتوفر في شركات الاتصالات الأردنية الأسس والمقومات الملائمة لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة؟

٢- هل يوجد معوقات في شركات الاتصالات الأردنية تعيق تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة؟

1.2 أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة الحالية إلى تحقيق جملة من الأهداف من بينها الآتي:

١- الكشف عن مدى توفر أسس ومقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة في شركات الاتصالات الأردنية.

٢- تقديم إطار نظري حول نظام الموازنة على أساس الأنشطة، وعناصرها ومبادئها وأبعادها ليكون دليلا لشركات الاتصالات الأردنية بهدف خلق الوعي وإثارة اهتمام الإدارة العليا حول أهميته.

٣- التعرف على إمكانية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة في شركات الاتصالات الأردنية.

٤- التعرف على معوقات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة في شركات الاتصالات الأردنية.

1.3 أهمية الدراسة:

تكتسب الدراسة أهميتها من خلال تطرقها لموضوع حيوي تسعى المنظمات على اختلاف أنواعها إلى تبنية في عملياتها وأنشطتها المختلفة، ولأسباب أخرى نبينها بما يلي:

١- تسهم هذه الدراسة في بيان مفهوم نظام الموازنة على أساس الأنشطة وتحديد المقومات التي تساعد على تطبيقه في شركات الاتصالات الأردنية.
٢- تسهم هذه الدراسة في توضيح أهمية استخدام نظام الموازنة على أساس الأنشطة لتحسين أداء قطاع شركات الاتصالات باعتبار قطاع الاتصالات يمثل قطاعاً هاماً واستراتيجياً في دعم الاقتصاد الوطني.
٣- تسهم هذه الدراسة في تحديد وبيان المعوقات التي تحول دون تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة في شركات الاتصالات الأردنية.

1.4 فرضيات الدراسة:

استناداً إلى عناصر مشكلة الدراسة والمتمثلة بالتساؤلات السابقة تم صياغة الفرضيات الرئيسة التالية التي سيتم اختبارها واستخلاص النتائج والتوصيات.

1.4.1 الفرضية الرئيسة الأولى:

"لا تتوفر الأسس والمقومات الملائمة لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في شركات الاتصالات الأردنية **ويتفرع منها الفرضيات التالية:**

١- لا يتوفر لدى شركات الاتصالات الأردنية أنظمة محاسبية ملائمة لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة.
٢- لا يتوفر في شركات الاتصالات الأردنية هيكل تنظيمي ملائم لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة.
٣- لا يوجد دعم من الإدارة لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة في شركات الاتصالات الأردنية.
٤- لا يتمتع الأفراد العاملون في شركات الاتصالات الأردنية بالكفاءة المناسبة من المؤهلات العلمية والعملية التي يتطلبها نظام الموازنة على أساس الأنشطة.

٥- لا يوجد تنوع في الخدمات المقدمة من قبل شركات الاتصالات الأردنية يتطلب تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة.

1.4.2 الفرضية الرئيسة الثانية:

لا يوجد معوقات في شركات الاتصالات الأردنية تعيق تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة.

1.5 التعريفات الإجرائية:

نظام الموازنة على أساس الأنشطة Activity Based Budgeting: هو النهج في صياغة الموازنة والتي تركز على تحديد تكاليف الأنشطة المتوقعة والية ارتباط هذه الأنشطة مع بعضها البعض وتحديد المصادر المطلوبة بناء على الأنشطة المتوقعة فهو نظام ممتد من النظام الأساسي في تحديد التكاليف لكل صنف وهو نظام التكاليف المبني على الأنشطة (Garrison 2012).

نظام التكاليف المبني على الأنشطة Activity Based Costing: هو نظام التكاليف الذي يركز على النشاطات الفردية كأهداف تكلفة رئيسة، ويستخدم تكاليف الأنشطة كأساس لتخصيص التكاليف على أهداف التكلفة مثل المنتجات أو الخدمات (Horngren et al 2012).

1.6 الدراسات السابقة:

يستعرض هذا القسم من الفصل الأدبيات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة من خلال الاستعانة بمنشورات الجامعات المحلية والعربية والأجنبية.

1.6.1 الدراسات العربية:

١- دراسة بن سعد (2004) بعنوان: "مدى تطبيق الموازنة على أساس النشاط في شركات النفط الليبية ودورها في الرقابة على التكاليف".

حيث هدفت هذه الدراسة إلى بيان إمكانية تطبيق نظام الموازنة على أساس النشاط في شركات النفط الليبية والتعرف على المعوقات والمشاكل التي قد تعترض استخدام الموازنة على أساس النشاط والتي تحد من فاعليتها. وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها عدم توفر المقومات والأسس اللازمة لتطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في الشركات النفطية. يوجد هنالك معوقات

ومشاكل تواجه إعداد الموازنة وتطبيقها في الشركات النفطية، من أهمها عدم توافر أنظمة التكاليف على أساس الأنشطة اللازمة لتطبيق الموازنة على أساس الأنشطة.
وقد أوصى الباحث بضرورة التخطيط لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة لدوره الفاعل بتزويد الإدارة بالمعلومات والبيانات الضرورية التي تحتاجها في عملية الرقابة على التكاليف. وضرورة العمل على توفير قاعدة بيانات مالية وإحصائية حيث أن توافر هذه القاعدة يعد أداه فعالة لتدعيم عملية الرقابة على التكاليف وتحديث الأنظمة المحاسبية في شركات النفط خاصة الأنظمة المتعلقة بالموازنات.

٢- دراسة العبيدي (2005) بعنوان: "دور الموازنة المرنة على أساس النشاط في الرقابة على التكاليف: دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الجلدية العراقية".

حيث هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى زيادة أو انخفاض تكلفة المنتج من خلال الموازنات التخطيطية على أساس النشاط ومعرفة مدى مساهمة الموازنة المرنة في الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة لكي يمكن استغلالها الاستغلال الأمثل. وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن تطبيق نظام الموازنة المرنة يؤدي إلى تغيير بعض التكاليف الثابتة لتصبح متغيرة مما ينعكس تأثيره على استخدام الموازنات المرنة في أسلوب الرقابة على التكاليف وتقويم الأداء. وان استخدام الموازنات المرنة على أساس النشاط توفر معلومات محاسبية بجودة عالية وبتوقيت مناسب لمستخدميها مما يتيح لهم اتخاذ قرارات تتعلق بالرقابة وتقويم الأداء في ضوء ما توفر من معلومات. وقد أوصت الباحثة بضرورة تطبيق أنظمة التكاليف الحديثة لا سيما نظام التكاليف على أساس الأنشطة لأهميته في المنشأت الصناعية والتحول إلى استخدامه وتكييف الأساليب كافة المرتبطة بنظام التكاليف ولا سيما الموازنات المرنة للحصول على أدق النتائج. ينبغي تقديم التقارير الشهرية للأداء باستخدام الموازنة المرنة على أساس النشاط لأهميتها للإدارة في الرقابة وتقويم الأداء إذ يجب مراعاة التوقيت المناسب لتقديمها، وإلا ستصبح غير ضرورية للأغراض الإدارية ولا سيما في البيئة غير المستقرة.

٣- دراسة أبو رحمة (2008) بعنوان: "مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في بلديات قطاع غزة".

حيث هدفت هذه الدراسة إلى تقويم إمكانية تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة في بيئة بلديات قطاع غزة ومعرفة مدى توفر المقومات اللازمة لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة. وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها توفر المقومات الأساسية لتطبيق نظام الموازنة

على أساس الأنشطة في بلديات قطاع غزة. وتطبق بلديات قطاع غزة نظام موازنات تقليدي (البنود) في إعداد موازنة البلدية. وقد أوصى الباحث بإنشاء أقسام مستقلة لإعداد الموازنات في بلديات قطاع غزة وتدعيمها بالكوادر البشرية المؤهلة علمياً وعملياً من خلال عقد الدورات التدريبية. وتبني تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة لأنه يقدم بيانات تكلفة أكثر دقة وتساعد في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات السليمة.

٤- دراسة البشيتي (2009) بعنوان: "مدى إمكانية تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في المصارف الوطنية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة".

حيث هدفت هذه الدراسة إلى استعراض نظام الموازنات على أساس الأنشطة من جميع جوانبه مقارنة مع النظام التقليدي ومدى إمكانية تطبيق المقومات اللازمة للموازنات على أساس الأنشطة في مصارف قطاع غزة. وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها توفر المقومات الأساسية لتطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة في المصارف الوطنية العاملة في قطاع غزة. كما يحتاج تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة بشكل فاعل إلى وجود قسم مستقل للموازنات في المصارف الوطنية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة. وقد أوصى الباحث بتبني تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة لأنه يقدم بيانات أكثر دقة تساعد في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات. والتحول التدريجي نحو تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة على مراحل بحيث يبدأ بقسم وينتهي بتطبيقه على مستوى المصرف ككل.

٥- دراسة بكر وآخرون (2012) بعنوان: "إمكانية تطبيق الموازنات المبنية على الأنشطة في قطاع المستشفيات الأردني".

حيث هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قطاع المستشفيات الأردني وبيان مدى إمكانية تطبيق الموازنات المبنية على الأنشطة من خلال المعلومات والبيانات التي يوفرها نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات الأردنية.

وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها تتوفر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في داخل بيئة المستشفيات الأردنية. وان نجاح أي منظمة سواء كانت صناعية أو خدمية أم تجارية يقاس إلى حد كبير بما تحققه من أرباح وذلك عن طريق تخفيض المصاريف وتكاليف الإنتاج ولا يأتي ذلك إلا من خلال إتباع الوسائل العلمية للرقابة والتي من ضمنها الموازنات التقديرية. وقد أوصى الباحثون لا بد للمؤسسات بشكل عام والمستشفيات بشكل خاص من مواكبة التغيرات والتطورات الحاصلة في البيئة الداخلية لها والمحيطة بها وبالتالي تبني نظام تكاليف حديثة ملائمة مثل نظام التكاليف المبني على الأنشطة. وان تعتمد المؤسسات بشكل عام

ومؤسسات قطاع المستشفيات الأردني بشكل خاص نظام الإدارة المبني على الأنشطة وذلك للاستفادة من طبيعة البيانات والمعلومات التي يستطيع نظام التكاليف المبني على الأنشطة من توفيرها.

٦- دراسة عابدين (2012) بعنوان: "مدى إمكانية تطبيق نظام الموازنات على الأنشطة في الشركات الصناعية السورية".

حيث هدفت هذه الدراسة إلى بيان إمكانية تطبيق ونجاح نظام الموازنة على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية وتحديد معوقات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية السورية. وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن البيئة الصناعية السورية لا تناسب تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة حالياً. وان الشركات الصناعية السورية تفتقر إلى أنظمة التكاليف الحديثة المتمثلة بنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة. وقد أوصى الباحث بدراسة المعوقات التي تحد من تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة وإيجاد الحلول المناسبة لها. ووجوب تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الذي يعد الأساس لتطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية السورية.

٧- دراسة العمري وآخرون (2012) بعنوان: "أهم مقومات النجاح لنظام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة في البنوك التجارية العاملة في الأردن وأهمية تلك الموازنات في اتخاذ القرارات الإدارية".

حيث هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام الموازنات المعدة أساس الأنشطة لدى البنوك التجارية العاملة في الأردن وكذلك التعرف على أهم مقومات النجاح لنظام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة. وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن غالبية البنوك التجارية العاملة في الأردن لا تطبق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة. ولا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين المتوسطات الحسابية لمدى استخدام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة تبعاً للمستوى الوظيفي أو المؤهل العلمي أو التخصص أو سنوات الخبرة. وقد أوصى الباحثون بضرورة إشراك كافة المستويات الإدارية في البنوك التجارية في برامج تدريبية تتعلق بكيفية إعداد الموازنات على أساس الأنشطة. وتفعيل دور دوائر الرقابة الداخلية والتفتيش والتعرف على الانحرافات في مستويات الأداء المختلفة وأسبابها وطرق معالجتها واتخاذ الإجراءات التصحيحية السريعة والمناسبة.

1.6.2 الدراسات الأجنبية:

١- دراسة Block and Carr (1999): "Activity Based Budgeting at Digital Semiconductor". "نظام الموازنة على أساس الأنشطة في شركة أشباه الموصلات الرقمية".

حيث هدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على عملية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة في شركة أشباه الموصلات الرقمية الألمانية ومعرفة أنظمة التكاليف التي تطبق في الشركة وخاصة نظام التكاليف على أساس الأنشطة. وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن الشركة قادرة على تطبيق نظام الموازنة المعد على أساس الأنشطة حتى تتمكن من فهم أفضل لهيكل التكاليف ووضع توقعات أكثر معقولية لتكاليف المنتجات المستقبلية. تستخدم الشركة نظام التكاليف على أساس الأنشطة من اجل تحسين توزيع التكاليف والتمييز بين الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة. وقد أوصى الباحثان بضرورة اعتماد نظام الموازنة على أساس الأنشطة كونها تحقق مزايا وإمكانية في تخفيض وتحديد التكاليف المستهدفة. وضرورة الاستفادة من البيانات التي يقدمها نظام التكاليف على أساس الأنشطة المطبق في الشركة في إعداد الموازنة والتحول من الموازنة التقليدية إلى الموازنة على أساس النشاط.

٢- دراسة Granof (2000): "Using Activity Based Costing to Manage More Effectively". "استخدام التكاليف على أساس الأنشطة لإدارة أكثر فاعلية".

حيث هدفت هذه الدراسة إلى البحث في إمكانية استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات التعليمية الأمريكية وبيان مدى قدرة نظام التكاليف على أساس الأنشطة على توفير معلومات ذات علاقة بتحسين عملية إعداد الموازنة. وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن الطريقة المتبعة حالياً في إعداد موازنة جامعة تكساس تفتقر إلى الأسلوب العلمي وبالتالي تحرم الجامعة من الكثير من المزايا التي يمكن تحقيقها نتيجة استخدام نظام (ABC). وأن إعداد موازنة الجامعة حسب نظام (ABC) يوفر أساساً سليماً لإعداد الموازنة لما يحققه من مزايا على صعيد الوفورات وإمكانية تخفيض المصاريف السنوية. وقد أوصى الباحث بضرورة استبدال أنظمة التكاليف الحالية واعتماد نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تخطيط التكاليف في الجامعة. وقيام الإدارة العليا في الجامعة بتبني نظام (ABC) في إعداد الموازنة وتطبيقه على باقي الهرم الجامعي.

٣- دراسة Moustafa (2005): "An Application of Activity Based Budgeting in Shared Service Departments and its Perceived Benefits and Barriers Under Low-IT Environment conditions". "تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في أقسام الخدمات المشتركة وبيان الفوائد والمعوقات في ظل بيئة تفتقر إلى نظم المعلومات".

حيث هدفت هذه الدراسة إلى معرفة الاحتمالات والفوائد والصعوبات التي يمكن أن تواجه تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في بيئة تفتقر إلى نظم المعلومات الحديثة من خلال دراسة بعض الشركات الإماراتية وبيان المتطلبات اللازمة لتطبيق الموازنة على أساس النشاط.

وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن نظم المحاسبة الإدارية الحديثة لها فوائد في تحديد التكاليف وتخفيضها خاصة الموازنة على أساس النشاط لكنها بحاجه إلى تسهيلات معينه حتى تصبح متاحة مثل "التكنولوجيا الحديثة والكوادر المدربة ودعم الإدارة" ونظام الموازنة على أساس النشاط هو نظام مفيد في إدارة الأقسام الخدماتيه المشتركة عن طريق توفير الموارد أفضل من أي نظام موازنة تقليدي. وقد أوصى الباحث بالاستفادة من فوائد نظام الموازنة على أساس الأنشطة وما يقدمه من معلومات مفيدة للإدارة ومواجهة الصعوبات التي تعيق تطبيقه ومحاولة إيجاد الحلول المناسبة من خلال تطوير التكنولوجيا وتدريب العاملين في المنشأت. وتوعية الإدارات المختلفة بأهمية نظام الموازنة على أساس الأنشطة وأهمية المعلومات التي يقدمها في اتخاذ القرارات الإدارية.

٤- دراسة Ramun (2008): "Activity Based Budgeting at Agricultural Holdings in Lithuania". "الموازنة على أساس الأنشطة في الشركات الزراعية في ليتوانيا".

حيث هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية نظام الموازنة على أساس الأنشطة كأداة لعملية التخطيط والرقابة وتنسيق العمليات لدى الشركات الزراعية في ليتوانيا وكذلك بيان التكامل بين نظامي التكاليف على أساس الأنشطة والموازنة على أساس الأنشطة. وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن إعداد الموازنة على أساس الأنشطة يساعد على دقة الرقابة على الأداء والتي من خلالها تساعد على الحد من فشل العمليات الداخلية في ظل وجود تقلبات في بيئة الأعمال. وأن التكامل بين نظامي التكاليف على أساس الأنشطة والموازنة على أساس الأنشطة يساعد على ضمان دقة حساب تكلفة المنتجات. وقد أوصى الباحث بضرورة البدء في تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة والتكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الزراعية وتعميمها على باقي القطاعات

لدورها الفعال في الرقابة على التكاليف. ووجوب استقطاب الكوادر والخبرات الفنية المؤهلة وتحسين الهيكل التنظيمي في الشركات بما يتناسب مع تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وخاصة نظامي التكاليف على أساس الأنشطة والموازنة على أساس الأنشطة.

٥- دراسة Haluk (2010): "The Role of Activity Based Budgeting on Target Costing Practices". "دور الموازنة على أساس الأنشطة على ممارسات التكاليف المستهدفة".

حيث هدفت هذه الدراسة إلى تحليل تأثير نظام الموازنات على أساس الحجم ونظام الموازنات على أساس الأنشطة على التكلفة المستهدفة وتقويم إمكانية تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في شركات الصناعات الالكترونية التركية. وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن الموازنة على أساس النشاط هي أكثر تفضيلاً من نظام الموازنة على أساس الحجم في أنجاح تطبيق نظام التكلفة المستهدفة. وأن نظام الموازنات على أساس الأنشطة هو المناسب لعملية التخطيط والداعم لنظام التكلفة المستهدفة بعكس نظام الموازنات على أساس الحجم الذي يخفق في عملية التخطيط المبكر للتكلفة. وقد أوصى الباحث بضرورة التحول من تطبيق الموازنات على أساس الحجم إلى تطبيق الموازنات على أساس الأنشطة. والاهتمام بأنظمة التكاليف المستخدمة وضرورة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة كونه الأساس في تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة.

جدول رقم (1)

جدول ملخص الدراسات السابقة

الباحث والسنة	عنوان الدراسة	أهم أهداف الدراسة	أهم نتائج الدراسة
بن سعد 2004	**مدى تطبيق الموازنة على أساس النشاط في شركات النفط الليبية ودورها في الرقابة على التكاليف**	**بيان إمكانية تطبيق نظام الموازنة على أساس النشاط في شركات النفط الليبية.** **التعرف على المعوقات والمشاكل التي قد تعترض استخدام الموازنة على أساس**	**عدم توفر المقومات والأسس اللازمة لتطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في الشركات النفطية.** **يوجد هنالك معوقات ومشاكل تواجه إعداد الموازنة وتطبيقها في الشركات النفطية، من أهمها**

		النشاط والتي تحد من فاعليتها	عدم توافر أنظمة التكاليف على أساس الأنشطة اللازمة لتطبيق الموازنة على أساس الأنشطة.
العبيدي 2005	دور الموازنة المرنة على أساس النشاط في الرقابة على التكاليف: دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الجلدية العراقية	معرفة مدى زيادة أو انخفاض تكلفة المنتج من خلال الموازنات التخطيطية على أساس النشاط. معرفة مدى مساهمة الموازنة المرنة في الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة لكي يمكن استغلالها الاستغلال الأمثل.	أن تطبيق نظام الموازنة المرنة يؤدي إلى تغيير بعض التكاليف الثابتة لتصبح متغيرة مما ينعكس تأثيره على استخدام الموازنات المرنة في أسلوب الرقابة على التكاليف وتقويم الأداء. أن استخدام الموازنات المرنة على أساس النشاط توفر معلومات محاسبية بجودة عالية وبتوقيت مناسب لمستخدميها مما يتيح لهم اتخاذ قرارات تتعلق بالرقابة وتقويم الأداء في ضوء ما توفر من معلومات.
أبو رحمة 2008	مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في بلديات قطاع غزة	تقويم إمكانية تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة في بيئة بلديات قطاع غزة. معرفة مدى توفر المقومات اللازمة لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة.	توفر المقومات الأساسية لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة في بلديات قطاع غزة. تطبق بلديات قطاع غزة نظام موازنات تقليدي (البنود) في إعداد موازنة البلدية.
البشيتي 2009	مدى إمكانية تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في المصارف الوطنية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة	استعراض نظام الموازنات على أساس الأنشطة من جميع جوانبه مقارنة مع النظام التقليدي. مدى إمكانية تطبيق المقومات اللازمة للموازنات على أساس الأنشطة في مصارف قطاع غزة.	توفر المقومات الأساسية لتطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة في المصارف الوطنية العاملة في قطاع غزة. يحتاج تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة بشكل فاعل إلى وجود قسم مستقل للموازنات في المصارف الوطنية الفلسطينية.

بكر وآخرون 2012	إمكانية تطبيق الموازنات المبنية على الأنشطة في قطاع المستشفيات الأردني	معرفة إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قطاع المستشفيات الأردني. معرفة إمكانية تطبيق الموازنات المبنية على الأنشطة من خلال المعلومات والبيانات التي يوفرها نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات الأردنية.	تتوفر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في داخل بيئة المستشفيات الأردنية. أن نجاح أي منظمة سواء كانت صناعية أو خدمية أم تجارية يقاس إلى حد كبير بما تحققه من أرباح وذلك عن طريق تخفيض المصاريف وتكاليف الإنتاج ولا يأتي ذلك إلا من خلال إتباع الوسائل العلمية للرقابة والتي من ضمنها الموازنات التقديرية.
عابدين 2012	مدى إمكانية تطبيق نظام الموازنات على الأنشطة في الشركات الصناعية السورية	بيان إمكانية تطبيق ونجاح نظام الموازنة على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية تحديد معوقات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية السورية.	أن البيئة الصناعية السورية لا تناسب تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة حالياً. أن الشركات الصناعية السورية تفتقر إلى أنظمة التكاليف الحديثة المتمثلة بنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة.
العمري وآخرون 2012	أهم مقومات النجاح لنظام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة في البنوك التجارية العاملة في الأردن وأهمية تلك الموازنات في اتخاذ القرارات الإدارية	التعرف على مدى استخدام الموازنات المعدة أساس الأنشطة لدى البنوك التجارية العاملة في الأردن وكذلك التعرف على أهم مقومات النجاح لنظام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة.	أن غالبية البنوك التجارية العاملة في الأردن لا تطبق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة. لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين المتوسطات الحسابية لمدى استخدام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة تبعاً للمستوى الوظيفي أو المؤهل العلمي أو التخصص أو سنوات الخبرة.
Block and Carr 1999	نظام الموازنة على أساس الأنشطة في شركة أشباه الموصلات الرقمية	إلقاء الضوء على عملية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة في شركة أشباه الموصلات الرقمية الألمانية. معرفة أنظمة التكاليف التي	أن الشركة قادرة على تطبيق نظام الموازنة المعد على أساس الأنشطة حتى تتمكن من فهم أفضل لهيكل التكاليف ووضع

		تطبق في الشركة وخاصة نظام التكاليف على أساس الأنشطة.	توقعات أكثر معقولية لتكاليف المنتجات المستقبلية. تستخدم الشركة نظام التكاليف على أساس الأنشطة من اجل تحسين توزيع التكاليف والتمييز بين الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة.
Granof 2000	استخدام التكاليف على أساس الأنشطة لإدارة أكثر فاعلية	البحث في إمكانية استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات التعليمية الأمريكية. بيان مدى قدرة نظام التكاليف على أساس الأنشطة على توفير معلومات ذات علاقة بتحسين عملية إعداد الموازنة.	أن الطريقة المتبعة حالياً في إعداد موازنة جامعة تكساس تفتقر إلى الأسلوب العلمي وبالتالي تحرم الجامعة من الكثير من المزايا التي يمكن تحقيقها نتيجة استخدام نظام (ABC). أن إعداد موازنة الجامعة حسب نظام (ABC) يوفر أساساً سليماً لإعداد الموازنة لما يحققه من مزايا على صعيد الوفورات وإمكانية تخفيض المصاريف السنوية.
Moustafa 2005	تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في أقسام الخدمات المشتركة وبيان الفوائد والمعوقات في ظل بيئة تفتقر إلى نظم المعلومات	معرفة الاحتمالات والفوائد والصعوبات التي يمكن أن تواجه تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في بيئة تفتقر إلى نظم المعلومات الحديثة. بيان المتطلبات اللازمة لتطبيق الموازنة على أساس النشاط.	أن نظم المحاسبة الإدارية الحديثة لها فوائد في تحديد التكاليف وتخفيضها خاصة الموازنة على أساس النشاط لكنها بحاجه إلى تسهيلات معينه حتى تصبح متاحة مثل "التكنولوجيا الحديثة والكوادر المدربة ودعم الإدارة" نظام الموازنة على أساس النشاط هو نظام مفيد في إدارة الأقسام الخدماتيه المشتركة عن طريق توفير الموارد أفضل من أي نظام موازنة تقليدي.
	الموازنة على أساس الأنشطة في الشركات	إبراز أهمية نظام الموازنة على أساس الأنشطة كأداة لعملية	أن إعداد الموازنة على أساس الأنشطة يساعد على دقة الرقابة على

Ramun 2008	الزراعية في ليتوانيا	التخطيط والرقابة وتنسيق العمليات لدى الشركات الزراعية في ليتوانيا. بيان التكامل بين نظامي التكاليف على أساس الأنشطة والموازنة على أساس الأنشطة.	الأداء والتي من خلالها تساعد على الحد من فشل العمليات الداخلية في ظل وجود تقلبات في بيئة الأعمال. أن التكامل بين نظامي التكاليف على أساس الأنشطة والموازنة على أساس الأنشطة تساعد على ضمان دقة حساب تكلفة المنتجات.
Haluk 2010	دور الموازنة على أساس الأنشطة على ممارسات التكاليف المستهدفة	تحليل تأثير نظام الموازنات على أساس الحجم ونظام الموازنات على أساس الأنشطة على التكلفة المستهدفة وتقويم إمكانية تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في شركات الصناعات الالكترونية التركية	أن الموازنة على أساس النشاط هي أكثر تفضيلاً من نظام الموازنة على أساس الحجم في أنجاح تطبيق نظام التكلفة المستهدفة. وأن نظام الموازنات على أساس الأنشطة هو المناسب لعملية التخطيط والداعم لنظام التكلفة المستهدفة بعكس نظام الموازنات على أساس الحجم الذي يخفق في عملية التخطيط المبكر للتكلفة

1.7 ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

بالإضافة إلى ما ورد في أهمية الدراسة، فأن هذه الدراسة تتميز عن الدراسات السابقة بما يلي:

١- تعتبر هذه الدراسة من الدراسات القليلة التي تقيس مدى توفر أسس ومقومات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة في شركات الاتصالات الأردنية.

٢- معظم الدراسات التي بحثت في هذا المجال ركزت على تطبيق ودراسة نظام الموازنات على أساس الأنشطة في عدة مجالات منها المستشفيات والبنوك والشركات الصناعية كما كان معظمها في دول اخرى أما هذه الدراسة فهي تركز على دراسة الموازنات والموازنة على أساس الأنشطة بشكل خاص في شركات الاتصالات الاردنية.

٣- تتميز هذه الدراسة في أنها تحاول الوصول إلى مدى توفر البيئة الداخلية المناسبة في شركات الاتصالات الأردنية لتطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة.

الفصل الثاني

المبحث الأول: مدخل إلى الموازنات

2.1.0 المقدمة

2.1.1 تعريف الموازنات

2.1.2 أنواع الموازنات

2.1.3 مراحل إعداد الموازنات

2.1.4 أهداف الموازنات

2.1.5 خصائص الموازنة الفعالة

2.1.6 أهمية ومزايا تطبيق الموازنات

2.1.7 معوقات إعداد الموازنات

2.1.0 المقدمة:

أن الإدارة العلمية الحديثة في أي منشأة أو مشروع تعتمد على أساليب مختلفة يتم من خلالها التأكد من الاستخدام الأمثل للطاقة المادية والبشرية وتعظيم الموارد من اجل تحقيق أهداف المنشأة أو المشروع، والتنبؤ بالمشاكل التي قد تصادفها ومحاولة التوصل إلى أفضل الأساليب لمقابلة هذه المشاكل وما يترتب عليه من اتخاذ قرارات لترشيد استغلال الموارد المتاحة.

من هنا جاء الاهتمام بالموازنات كونها تساهم في وضع تصور شامل للتكاليف التي تحتاجها الوحدة الاقتصادية، وكذلك تقدير الإيرادات المتوقعة في الفترة التي تغطيها الموازنة بالإضافة إلى دورها في التخطيط والرقابة باعتبارها أحد الأساليب المستخدمة في فرض الرقابة على العمليات القائمة في المشروع كما وتساعد الإدارة في تحقيق الكفاءة في الأنفاق والإنتاج ورفع الكفاية الإنتاجية، وبذلك تعمل الوحدة الاقتصادية في أمان من التقلبات الاقتصادية والاستعداد المسبق لمواجهة الأخطار المتوقعة.

من خلال ذلك يتبين أن الموازنات تهدف إلى خدمة الإدارة فيما يتعلق بالتخطيط والرقابة كما وتساعد على تحقيق الأهداف الرئيسية والفرعية بالإضافة إلى تحقيق التوازن بين الأهداف والإمكانيات المتاحة واستخدامها كقاعدة من قبل الإدارة في إصدار القرارات والأحكام.

2.1.1 تعريف الموازنات:

تعددت المفاهيم الخاصة بالموازنات وذلك لاختلاف الرؤى في وجهات النظر حولها ويركز كل مفهوم على ناحية معينة تختلف باختلاف الكتاب واتجاهاتهم الفكرية والعلمية، مع عدم اختلاف هذه التعاريف من حيث الجوهر. ومن هذه التعاريف:

- الموازنة هي "تعبير كمي للتدفقات النقدية الداخلة والخارجة والتي توضح خطة التشغيل للمؤسسة بما يحقق أهداف المؤسسة المالية"(Atkinson، et al،2004).
- الموازنة هي "خطة مالية تحدد مقدماً الموارد اللازمة لتنفيذ الأنشطة المختلفة ولتحقيق الأهداف المطلوبة خلال فترة زمنية قادمة" (جمعة وآخرون: 2001).
- الموازنة هي "خطة مالية كمية، تغطي أوجه النشاط المختلفة للوحدة الاقتصادية لفترة مستقبلية، وينظر إلى الموازنة على أنها ترجمة كمية ومالية للأهداف التي تسعى إدارة الوحدة الاقتصادية الوصول إليها "(أبو نصار ,2003).

- الموازنة هي "تعبير كمي مقيم بالنقد يظهر بالتفصيل تطلعات المنشأة إلى المستقبل وأين ترغب أن تكون، وتعطي إدارة المشروع وسيلة لقياس التقدم في تنفيذ الأعمال لتحقيق الأهداف الموضوعة"(ادم والرزق ,2006).
- الموازنة هي "عبارة عن تعبير كمي للتدفقات المالية الداخلة والخارجة والتي تكشف فيما إذ التخطيط للعمليات والأعمال الحالية يتلاءم مع الأهداف المالية للمنظمة"(Kaplan et.al, 2007).
- الموازنة هي "قائمة بالأهداف العامة والفرعية عن فترة زمنية مستقبلية معبراً عنها مالياً"(أبو زيد ومرعي: 2004).
- الموازنة هي "خطة مفصلة للحصول على الاستخدام للموارد المالية وغير المالية خلال مدة محددة وتمثل الموازنة خطة مستقبلية يتم التعبير عنها بشكل كمي"(التكريتي وآخرون 2007,).
- الموازنة هي "أسلوب يتم بمقتضاه وضع التقديرات القيمية والكمية لبرامج وأنشطة المشروع لفترة مستقبلية"(السعايدة ,2007).
- الموازنة هي "الخطة المنسقة لجميع عمليات المشروع في فترة الموازنة"(نور وآخرون:2005).
- الموازنة هي "خطة مفصلة للحصول على الموارد المالية والموارد الأخرى المتاحة واستخدامها من خلال فترة زمنية محددة، وهي تمثل خطة مستقبلية معبرا عنها كميا ورقميا"(Garrison، et al،2010).
- الموازنة هي "الخطة المالية المعدة مسبقاً من قبل المنظمة لتغطية أوجه النشاط المختلفة لها، لفترة مالية مستقبلية"(النمس ,2013).

ومن خلال التعريفات السابقة نجد أن الموازنة تحتوي نقاط محددة تعد تصوراً واضحاً للموازنات اتفق عليها هؤلاء الكتاب وهي:

١- الموازنة خطة مالية تقوم بإعدادها الإدارة من اجل تصور مستقبلها ضمن الإمكانيات المتاحة لها.

٢- الموازنة تعد لتحقيق أهداف محددة سابقاً، لذلك تعتبر الموازنة مرحلة مهمة في تحقيق أهداف المؤسسة.

٣- الموازنة تعد لفترة مستقبلية قادمة، لذا تعتبر أساس في الخطة الاستراتيجية للمؤسسة.

٤- الموازنة تعد وفق أرقام تقديرية وليست أرقام فعلية.

ومن هنا يمكننا تعريف الموازنة بأنها خطة عمل مستقبلية تسعى الوحدة الاقتصادية من خلالها إلى تنفيذ أهدافها المتوقعة من خلال الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة.

2.1.2 أنواع الموازنات:

يتم وضع الموازنات لخدمة أهداف متعددة تسعى المنشأة لتحقيقها في ظل الظروف والمتغيرات المتاحة، ويمكن تقسيم الموازنات إلى عدة أنواع حسب معايير متعددة للتمييز بينها منها:

اولاً: من حيث الفترة الزمنية التي تغطيها الموازنة:

تقسم الموازنات من حيث الفترة الزمنية إلى ثلاثة أقسام هي:

١- **الموازنات قصيرة الأجل:** هي الموازنات التي يتم إعدادها عن فترة زمنية قصيرة لا تزيد عن سنة، وقد يتم إعدادها على شكل موازنة سنوية أو نصف سنوية أو ربع سنوية أو على شكل موازنات شهرية.

٢- **الموازنات طويلة الأجل:** هي الموازنات التي يتم إعدادها لتغطي مدة زمنية تزيد عن سنة، أي أنه يتم إعداد ها لعدة سنوات في المستقبل وغالباً ما تتراوح بين خمس وعشر سنوات ويكون الهدف منها تخطيطياً وليس رقابياً.

٣- **الموازنات المستمرة:** هي الموازنات التي يتم إعدادها على أساس مستمر حيث تغطي فترة زمنية بصفة مستمرة، شهرية، ربع سنوية، وسنوية، وبذلك يتطلب الأمر إعداد موازنات جديدة في المستقبل – إعداد موازنات سنوية، نصف سنوية، ربع سنوية، شهرية – بما يعادل الزمن الذي تم إنجازه منها مما يتطلب تعديل في بنود الموازنة على ضوء التجارب والخبرات المكتسبة أولاً بأول وبالتالي تزداد فعالية الموازنة كأداة تخطيط ووسيلة رقابة (الرباع, 2003).

ويتضح لنا أن استخدام الموازنات المستمرة يعتبر أفضل من الموازنات التي تعد لفترة معينة حيث تتميز هذه الموازنة بضمان استمرار الإدارة في عملية التخطيط للمستقبل وهذا ما يزيد من فعاليتها كأداة للتخطيط والرقابة.

ثأنياً: من حيث طبيعة النشاط الاقتصادي الذي تغطية الموازنة:

يمكن تقسيم الموازنات تبعاً لنوع النشاط الاقتصادي إلى قسمين هما:

١- **موازنات النشاط الجاري:** وهي الموازنات التي تختص بتخطيط النشاط الإنتاجي للوحدة الاقتصادية بكل جوانبه، من حيث الموارد الناتجة والاستخدامات اللازمة له، والرقابة عليه بما يكفل كفاية أدائه. وتعد الموازنات المتعلقة بالنشاط الجاري أما للمدى القصير أو الطويل أو لكليهما، كما وتعد على أساس مستمر أو على أساس نهائي (النمس ,2013).

٢- **موازنات العمليات الرأسمالية:** وهي الموازنات التي تقوم على تخصيص الموارد المالية من اجل شراء الأصول الثابتة أو صيانتها. وهي على الأغلب تكون طويلة الأمد، فهي اذاً تتعلق بالقرارات الاستثمارية مثل شراء معدات جديدة أو استبدال آلة قديمة بآلة جديدة (Garrison، et al،2010).

ثالثاً: من حيث المعاملات التي تغطيها الموازنة:

تقسم المعاملات الاقتصادية من وجهة نظر موضوعها إلى، معاملات متعلقة بالسلع والخدمات في صورتها العينية ومعاملات متعلقة بالحقوق والالتزامات المالية ومعاملات متعلقة بالنقدية. وعلى هذا الأساس يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من الموازنات هي: (العريني ,2007).

١- **الموازنات العينية:** وتقوم الموازنة العينية على وحدات القياس العينية، كأن يتم قياس الإنتاج بوحدة الإنتاج وقياس الطاقة بوحدة المنتج أو بساعات العمل للآلة أو للعامل وهكذا، كما ويمكن أن تكون قصيرة الأجل أو طويلة الأجل.

٢- **الموازنات المالية:** هي في واقع الأمر الترجمة المالية للموازنة العينية، أي أنها الموازنة العينية بعد تحويل قيمتها العينية إلى أرقام نقدية، وبالتالي فوحدة القياس في الموازنة المالية هي وحدة النقود.

٣- **الموازنات النقدية:** وتمثل برنامج المتحصلات والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية مقبلة والتي تنتج أساساً عن الآثار النقدية لموازنة الوحدة المالية عن تلك الفترة.

رابعاً: من حيث العلاقة بحجم النشاط:

يمكن التمييز بين نوعين من الموازنات طبقاً لعلاقتها بحجم النشاط الذي يتم إعداد الموازنة على أساسه هما: (الرباع: 2003).

١- **الموازنات الثابتة:** هي الموازنات التي يتم إعدادها في بداية الفترة بناءً على حجم الإنتاج المخطط في بداية فترة الموازنة، حيث تعد لمستوى واحد من مستويات النشاط ويعتبر هذا المستوى من النشاط المستوى المتوقع.
٢- **الموازنات المرنة:** هي الموازنات التي يتم إعدادها بناءً على حجم الإنتاج المتحقق خلال فترة الموازنة، حيث تعد هذه الموازنة لعدة مستويات من النشاط الإنتاجي تقع ضمن المدى الملائم لذلك النشاط، ويؤدي تطبيق هذا النوع من الموازنات إلى تحقيق رقابة فعالة على التكاليف حيث تتم مقارنة التكاليف الفعلية للنشاط مع التكاليف المعيارية لنفس النشاط.

خامساً: من حيث الوحدة المحاسبية التي يتم إعداد الموازنة على أساسها:

حيث تنقسم الموازنات وفق هذا المعيار إلى (النمس ,2013)و (عبد السميع وطبية ,2010):
١- **موازنة البرامج:** وهي الموازنات التي يتم من خلالها وضع خطة توضح الأهداف المحددة للوحدة معبراً عنها بشكل برامج ومشروعات محددة، فطبقاً للبرنامج يتم تبويب الموازنة حسب الوظائف الأساسية للوحدات ثم تحديد البرامج المدرجة تحت كل وظيفة ويسمح أن تنفذ الإدارة الواحدة أكثر من برنامج كما يسمح أن تنفذ أكثر من إدارة برنامج واحد، ثم يتم التبويب طبقاً لطبيعة النفقة أي عند التنفيذ لابد من تمويل البرامج وعليه تدرج اعتمادات كل برنامج طبقاً لطبيعتها.
٢- **موازنة المسؤوليات:** وهي الموازنات التي يتم من خلالها تحليل أنشطة المنظمة على أساس مراكز المسؤولية والمسئولين عن تنفيذ أجزائها وتحقيق الأهداف، وتقسم الموازنات إلى أجزاء بحيث يصبح تنفيذ الموازنة مقسم على أكثر من شخص، وتصبح الموازنة على هذا الأساس بمثابة مجموعة أهداف معيارية موزعة على حسب مسؤولية تنفيذها، وتهدف إلى فرض الرقابة على كفاءة التنفيذ وتقييم كفاءة الأداء.
٣- **موازنة المنتجات:** حيث تقوم على أساس أن كل منتج يمثل وحدة محاسبية مستقلة لأغراض الموازنة، وتتضمن برنامج الإنتاج والتشغيل الخاص به، وبرنامج المبيعات والمخزون الخاص به، وتخطيط عناصر النفقات والمستلزمات اللازمة له، وتقدير الإيرادات المتوقع الحصول عليها منه. وتساعد موازنة المنتجات على تخطيط ربحية المنتجات المختلفة والرقابة عليها وتحسينها.
٤- **الموازنة العامة (الشاملة):** وتقوم هذه الموازنة على أساس أن الوحدة الاقتصادية بأنشطتها المختلفة وبرامجها المتعددة وأقسامها المتنوعة بمثابة وحدة محاسبية واحدة

لأغراض إعداد الموازنة، وعلى ذلك فهي تمثل الهيكل العام الذي تستقر فيه الموازنات الأخرى بحيث تتسق أهدافها مع الأهداف العامة للوحدة كما وتعتبر هذه الموازنة بمثابة ملخص لكل الموازنات الفرعية الأخرى.

وأخيراً يمكننا القول أن الموازنات باختلاف أنواعها وأهدافها ما هي إلا نتاج التنسيق بين الأهداف المرغوبة والموارد المتاحة في ظل قيود توفر المعلومات عن الظروف المنتظر أن تسود خلال فترة الموازنة.

2.1.3 مراحل إعداد الموازنات:

ويقصد بخطوات إعداد الموازنات المراحل الرئيسة التي تمر بها الموازنة منذ بداية إعدادها وحتى انتهاء إعداد الحساب الختامي، وعلى الرغم من اختلاف إجراءات إعداد الموازنة من منشأة إلى أخرى إلا أنه يمكننا أن نوضح هذه المراحل الرئيسية على النحو التالي(Drury ,2004):

اولاً: مرحلة التحضير لإعداد الموازنة.

ثانياً: مرحلة الاعتماد والمصادقة.

ثالثاً: مرحلة تنفيذ الموازنة.

رابعاً: مرحلة الرقابة والتقييم.

ونناقش فيما يلي هذه المراحل بشيء من التفصيل.

اولاً: مرحلة التحضير لإعداد الموازنة:

عرفت الموازنة بأنها تعبير كمي للأهداف التي تسعى الوحدة الاقتصادية إلى تحقيقها، وتختلف أهداف الوحدات الاقتصادية باختلاف طبيعة نشاطها، ومهما كانت الأهداف فأنه ينبغي تحديدها بوضوح، وفي ضوء الإمكانيات المتاحة للوحدة الاقتصادية، لذا على لجنة الموازنة عند البدء بممارسة مهامها أن تقوم بما يلي:

أ- دراسة الأهداف طويلة الأجل، والمقدمة إليها من الإدارة العليا، وتحديد الأهداف قصيرة الأجل، والتأكد من أنها تمثل خطوة على طريق الوصول إلى الأهداف طويلة الأجل.

ب- التأكد من الأهداف المحددة يمكن تحقيقها، حتي أن اختيار الأهداف التي يصعب تحقيقها يؤثر سلباً على التحفيز ودافعية العاملين لتنفيذ تلك الأهداف(Drury ,2004).

وتعتبر هذه الخطوة مهمة وضرورية حيث يتم على ضوئها بيان الوضع العام للمنشأة وبناء الخطط والسياسات في الوحدة الاقتصادية، كما يتم وضع تصور للأهداف والاستراتيجيات لتحقيق وتنفيذ تلك الأهداف.

ثانيا: مرحلة الاعتماد والمصادقة:

تعتبر مرحلة اعتماد الموازنة مرحلة هامة وضرورية، إذ تصبح الموازنة بعد اعتمادها من الإدارة العليا في الوحدة الاقتصادية بمثابة معيار للأداء عن فترة الموازنة، حيث يتم الإعلان عنها لكافة الأطراف صاحبة العلاقة والمتمثلة بكافة المستويات الإدارية المختلفة كما وتصبح ملزمة لكافة هذه المستويات، وتختار الإدارة الشكل المناسب لإعلان الموازنة النهائية بحيث تكون واضحة وسهلة الفهم (السعايدة ,2007).

ثالثاً: مرحلة تنفيذ الموازنة:

يقصد بهذه المرحلة البدء بتنفيذ الأنشطة وفقاً للموازنة، حيث يبدأ تنفيذ الموازنة والمتعلقة سواءً بالإنتاج أو تقديم الخدمات وإقامة البرامج، وما يترتب على ذلك من ضبط للنفقات المتعلقة بها حسب ما ورد في الموازنة (أبو حشيش,2005).

رابعاً: مرحلة الرقابة والتقييم:

تتم هذه العملية اولاً بأول، من خلال إعداد تقارير الأداء، وتحديد الانحرافات، والتقصي عن أسبابها، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة في الوقت المناسب، فبعد إبلاغ كافة الأقسام والوحدات التنظيمية بموازناتهم تبدأ مرحلة المتابعة لتنفيذ هذه الموازنة (et al،2010 ، Garrison).

ويرى الباحث أن الدور الأساسي والهام للموازنة يبدأ الآن كونها تعد إحدى وسائل الرقابة الفعالة، فعند وضع الموازنة موضع التنفيذ يتم متابعة نتائج الأداء الفعلية ومقارنتها بتقديرات الموازنة لمعرفة مدى سلامة التنفيذ ومن ثم يتم تصحيح أي انحرافات قد تحدث، وهذا سيؤدي إلى تحقيق رقابة فعالة على أنشطة الوحدة الاقتصادية.

2.1.4 أهداف الموازنات:

ترتبط الموازنة بأهداف الإدارة ووظائفها، حيث تسعى الإدارة إلى تحقيق العديد من الأهداف من خلال استخدامها للموازنة في الوحدة الاقتصادية ويمكن إيجاز هذه الأهداف بما يلي:

١- **استخدام الموارد المتاحة:** حيث تهدف الموازنات إلى التعرف على مدى استغلال الموارد المتاحة للوحدة الاقتصادية، وذلك من خلال تخطيط أعمالها من اجل الوصول إلى أقصى استخدام للإمكانيات والموارد المتاحة.

٢- **تخطيط أعمال الوحدة الاقتصادية:** حيث يعتبر التخطيط هو البداية للقيام بأي نشاط، إذ أنه يحدد الإطار الذي يبين العمل الذي ينبغي القيام به والأسلوب الذي يجب إتباعه لأنحاز ذلك العمل والوقت الذي سوف يستغرقه في سبيل تحقيق هدف معين. حيث أن الدور التخطيطي للمستويات الإدارية المختلفة سوف يزداد وضوح وقوة في نظام الموازنة، ذلك لأن الموازنة تعد وسيلة أساسية لتقييم الوسائل والطرق والأساليب البديلة للوصول إلى الخطة المثلى لتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية في الفترة المستقبلية المحددة للموازنة (عبد السميع وطبية ,2010).

من هنا فأن أن الموازنة تعد أسلوب مثالي يساعد على تسهيل مواجهة المشاكل التي من الممكن للشركة الوقوع بها مستقبلاً وتساعد على التفكير في حلول لهذه المشاكل عن طريق التخطيط الواضح والدقيق لمستقبل المنشأة لتكون قادرة على تحقيق الأهداف المرجوة.

٣- **تنسيق الجهود والطاقات في الوحدة الاقتصادية:** حيث تفيد الموازنات في تنسيق أوجه الأنشطة المختلفة بالمنشأة فهي أداة للتنسيق بين أنشطة الإيرادات والشراء والتمويل وغيرها من الأنشطة بما يؤدي إلى التناسق والتكامل والتوافق بين هذه الأنشطة وتفادي النظرة الجزئية للأمور (Horngren ,2006).وتجدر الإشارة إلى أن التنسيق بين الأهداف والبرامج والسياسات المختلفة لأقسام المنشأة وأنشطتها يساعد كثيرا على كشف مواطن الضعف فيها، ويظهر الأقسام التي تتخلف دون سواها عن أداء المهام المنوطة بها وبيان المسئولين عنها (حنان وكحالة ,2002).

وبالتالي فأن الموازنة ضرورية لتجميع وتنسيق الجهود والموارد في سبيل تحقيق الأهداف الرئيسية للمنشأة، من خلال تحقيق الأهداف الفرعية دون تضارب بينها.

٤- **تحقيق الرقابة وتقويم الأداء:** أن اعتبار الموازنة كأداة رقابية على مدى تحقيق أهداف المنشأة قضى باستخدام الموازنة كأساس لمقارنة الأنشطة الفعلية وتقييم الأداء، حيث يجب على الإدارة أن تعمل على الحصول على تقارير مالية بشكل دوري تمكنها من مراقبة ومتابعة تنفيذ الموازنة ومدى تحقيق المنشأة لأهدافها، كما أن هذه التقارير تمكن الإدارة من تحديد اتجاهاتها اعتماداً على ما تم تحقيقه، كما ويتم تقويم الأداء على مختلف المستويات ومها كأن نوع التقييم فأن الأهداف يجب أن تحدد مسبقاً وأن تفهم بصورة جيدة من قبل القائمين على وضع الخطط والموازنات (النمس ,2013).

٥- **وسيلة للتحفيز:** تعد الموازنة أداة لتحفيز العاملين وحثهم على تحقيق أهداف الشركة بمشاركتهم في إعداد وتقديم أرقام الموازنات، وهذا من شأنه أن يشعر هؤلاء العاملين بالتزام أدبي نحو ضرورة تحقيق أرقام الموازنات التي اشتركوا في إعدادها، وكذلك بالاعتماد على التقديرات الواقعية لأرقام الموازنة القابلة للتحقق العملي، والربط بين تحقيق أهداف الموازنة والحوافز المعنوية والمادية (السعايدة ,2007).

٦- **تحقيق الاتصال بين أقسام الوحدة الاقتصادية:** تعد الموازنة أداة لتوصيل المعلومات الخاصة بالخطط والسياسات التي تم الاتفاق عليها للفترة المقبلة إلى المستويات الإدارية المختلفة بالمنشأة، بحيث يتم إيصال هذه المعلومات في الوقت المناسب والمكان المناسب أي يمكن اعتبار الموازنة حلقة الوصل بين مستويات الإدارة المختلفة.

٧- **أداة لإعداد دراسات الجدوى الاقتصادية:** أن صياغة أهداف المنظمة وترتيب أولوياتها يدفع الإدارة إلى اتخاذ قرارات حاسمة في وقت مبكر، وذلك من خلال دراسة جدوى أي مشروع أو برنامج ترغب في تنفيذه بما يتوافق وأهداف المنشأة وذلك من خلال دراسة وتقدير التدفق النقدي لهذا المشروع أو البرنامج عن طريق إعداد الموازنة المتوقعة للمشروع للفترة المراد تغطيتها (الجديلي ,2005).

ومن استعراضنا لأهداف الموازنات نرى أنها توفر للإدارة وسيلة للتواصل بين مستويات المختلفة في المنشأة كما وتضع التخطيط في أولويات الأعمال لدى الإدارة حيث تمكنها من إحكام عملية الرقابة وتقييم الأداء، أي أن التطبيق السليم للموازنة يمكن من تحقيق الأهداف المرسومة بكفاءة وفعالية.

2.1.5 خصائص الموازنة الفعالة:

تتميز الموازنة الفعالة بعدة مميزات وهي كما يلي:(حماد ,2010) و(أبو حشيش,2005).

١- يجب أن تكون الموازنة عملية مستمرة على مدار العام، ومرحلة إعداد الموازنة يجب أن تقوم على أساس الخطة الاستراتيجية طويلة الأجل بتحديد الأهداف والأولويات بالمؤسسة، وبمراعاة احتياجات إعادة تخصيص الموارد، ويجب أن تأخذ الموازنة على اعتبار كل العمليات والأنشطة المسئولة عنها المؤسسة ماليا لتضم احتياجات التشغيل (المقيدة وغير المقيدة) والآلات والأجهزة.

٢- يجب أن تحدد الموازنة المسئولة عن قطاعات المؤسسة وعن الأنشطة التي تؤدي ومن الأساس أن عملية إعداد الموازنة بالمشاركة من كل الأفراد الذين سيكونون مسئولين عن تنفيذ الأنشطة الفعالة.

٣- يجب وضع جدول زمني رسميا بتواريخ أساسية محددة ويجب إعداد الموازنة مبكرا قبل وقت كاف من بداية السنة المالية.

٤- يجب أن تعمل الموازنة كآلية رقابة أساسية لتقدير التقديم نحو تحقيق أهداف المؤسسة القريبة والبعيدة ويتطلب ذلك نظام محاسبة مالية فعالة يسجل ويبوب ويلخص الأحداث الاقتصادية بطريقة موقوتة ودقيقة بالمقارنة المعتمدة.

2.1.6 أهمية ومزايا تطبيق الموازنات:

من خلال الاستعراض السابق لمفهوم الموازنة وأهدافها ودورها في خدمة الإدارة يمكن ذكر أهمية ومزايا الموازنة في النواحي التالية:(حماد ,2010) و(درغام والشيخ عيد,2008).

١- يتوقع أن تعمل الموازنة على تخفيض التكاليف وضبط النفقات وذلك عن طريق تحديد وصياغة معايير وبرامج تفترض كفاءة إنتاجية عالية.

٢- تعد الموازنة أداة مثلى لقياس كفاءة العمل لمختلف المستويات الإدارية خاصة إذا ما تم ربط استخدام الموازنة بمحاسبة المسئوليات وأعيد تنظيم الهيكل التنظيمي للمنشأة بما يتمشى مع الأسلوب المناسب لتنفيذ الموازنة.

٣- تستخدم الموازنة كأداة لتخطيط الربحية والأنشطة الاقتصادية للمنشأة حيث تعمل على ترجمة أهداف المنشأة وترتيب أولوياتها واختيار ما يخص فترة الموازنة وبلورة الأهداف والتعبير عنها بأساليب كمية ومالية.

٤- تعتبر الموازنة عامل مساعد في عملية تطوير وتحسين الأداء من خلال روح الفريق.

٥- تساعد الموازنة على اكتشاف ومعالجة معظم النواقص في الطاقة الإنتاجية ومستلزماتها وملائمة الهيكل التنظيمي للمنشأة بشكل مسبق مثل صياغة خطط وجداول الموازنة والتأكد من توافر الإمكانيات والتسهيلات المطلوبة، ومعالجة كافة الاختلافات والمشكلات لضمان نجاح تنفيذ الموازنة.

٦- أنها تمد المديرين بطريقة لتحديد أهدافهم والتي تستخدم كمعيار لتقييم الأداء فيما بعد.

٧- تعمل الموازنة على تناسق مختلف الأنشطة داخل الوحدة الاقتصادية، حيث تتضمن توزيع وتخصيص الموارد المالية المختلفة على أوجه الاستخدامات المتعددة وفقاً للأولويات والحاجة.

٨- أداة فعالة لتنفيذ السياسات المالية فمن خلالها يمكن معالجة الآثار الناجمة عن التضخم والكساد عن طريق التحكم في الطلب بتخفيضه أو زيادته وبالتالي تقليل الأنفاق العام أو زيادته عن طريق التحكم في قيمة الضرائب المفروضة.

2.1.7 معوقات إعداد الموازنات:

أن الوظائف المختلفة لنموذج الموازنة لا تنفي وجود قصور في أسلوب إعداد الموازنات من خلال استخداماتها، ومن أهم هذه المشكلات والمعوقات هي(عصفور,2008) و (Kaplen et.al, 2007):

١- أن تخصيصات الموارد يتم وفقاً للسياسة وليس الإستراتيجية، أي أن السلطة الإدارية في الوحدة الاقتصادية هي التي تحدد تخصيصات الموارد بدلاً من الحاجة الاستراتيجية.

٢- يتطلب إعداد الموازنة وتنفيذها ومتابعتها جهداً ووقتاً ومالاً وكذلك توافر إمكانيات ومهارات إدارية لازمة وهنا يثار السؤال عن الجدوى الاقتصادية من تكلفة إعداد وتنفيذ الموازنة.

٣- عدم وجود نظام محاسبي تكاليفي ونظام تكاليف معيارية سليم يوفر كافة البيانات والمعلومات التي تساعد في عملية التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

٤- تركز الموازنات على الرقابة "مثل تحقيق الموازنة المنشودة" بدلاً من تركيزها على الرقابة بمعنى مساعدة الوحدة الاقتصادية على تحقيق أهدافها الإستراتيجية.

٥- أن وجود الموازنة والدعوة للالتزام ببرمجيتها قد يؤدي إلى تعارض مع وظيفة المديرين ويدفعهم إلى التخلي عن هذه الخطط لما قد يشعرون به بأن الموازنة لم تترك لهم شيئاً لفعله. من هنا يجب الحذر من أن تحل الموازنة محل الإدارة حيث يجب أن تقتصر الموازنة على برمجة الأنشطة الروتينية مع ترك المشاكل الاستثنائية والقرارات الخاصة للمديرين وإعطائهم السلطة لتكييف وملائمة الموازنة إذا ما اقتضت الضرورة ذلك.

٦- قد يخلق تنفيذ الموازنة معارضة بعض المستويات الإدارية التي لم تشارك بصورة فعالة في صياغتها والعمل على إفشالها لما قد تراه من مثالية المعايير والبرامج وتفسير ذلك على أنه ضغط موجه عليهم.

٧- العلاقات الشخصية المتداخلة بين الأفراد حيث تلعب هذه العلاقات دوراً هاماً في تحديد فاعلية نظام الموازنة، إذ كلما كانت العلاقات إيجابية توفرت جوانب التعاون والثقة بين الأفراد في المراحل المختلفة لإعداد وتنفيذ الموازنة وبالتالي فأن الفرصة تكون متاحة لإنجاح النظام وزيادة فاعليته والعكس صحيح.

٨- ربما يخفى تنفيذ الموازنة عدم كفاءة بعض المسئولين الإداريين وإلقاء التبعة على الموازنة باعتبار أنهم ينفذون فقط ما جاء بها أو قد تهمل الإدارة عملية التقييم الدورية للعاملين مكتفية بمتابعة الموازنة.

٩- الأرقام والبيانات الواردة بالموازنة هي أرقام تقديرية وليست فعلية أو حقيقية وبالتالي فأن مدى نجاح الموازنة يتوقف على دقة التقدير وهو ليس بعلم دقيق وعليه فأن صحة بيانات الموازنة تتوقف على مدى دقة البيانات التقديرية ودقة صياغتها وترجمتها إلى قيم مالية.

١٠- أن تنفيذ الموازنة يتطلب التسجيل الفعلي للأنشطة وإعداد تقارير دورية تتعلق بقياس الأداء وإعطاء تفصيلات عن مدى تنفيذ الموازنة من خلال المقارنة ما بين الفعلي والمخطط، وأن ذلك يؤدي إلى زيادة الإجراءات المحاسبية ومضاعفة الأعباء الإدارية.

١١- كثيراً ما يتطلب الأمر إعادة النظر في الموازنة وتكييفها لملائمة التغيرات الطارئة وهذا يعني مضاعفة الأعباء الإدارية والمالية وإرباك سير أنشطة المنشأة.

وأخيراً يتضح لنا أن الأساليب التقليدية للموازنات أصبحت لا تلبي التطلعات المتوقعة منها في توفير المعلومات الدقيقة لغرض تقويم كفاية وفاعلية الاستراتيجيات التنافسية في ظل الاستراتيجيات الإدارية الحديثة، لذا هنالك حاجة إلى الانتقال من الموازنات التقليدية إلى الموازنات الحديثة، من خلال المبحث القادم سيتم التعرف على إحدى أحدث طرق إعداد الموازنات وهي " الموازنة على أساس الأنشطة " للتعرف على ما يلزمها من مقومات للتطبيق وما يواجها من تحديات تعيق تطبيقها.

المبحث الثاني: مدخل إلى الموازنات على أساس الأنشطة

2.2.0 المقدمة:

في ظل التغيرات الهائلة التي يشهدها عالمنا المعاصر اليوم، وما يصاحبها من تطور تكنولوجي كبير انعكست أثاره على مختلف جوانب الحياة وقطاعات العمل والإنتاج، فقد استوجب الأمر زيادة استخدام إدارات الشركات أساليب علمية مبنية على قواعد ثابتة عند القيام بأعمالها المختلفة مثل التخطيط للنشاطات والرقابة على حسن سير وضع الخطط وتنفيذها واعتماد الأساليب العلمية والأسس المتينة في ترشيد القرارات المتخذة وضمان عقلانيتها.

وتعتبر الموازنات على أساس الأنشطة إحدى هذه الأسس العلمية التي يمكن الاعتماد عليها إذا ما أحسن وضعها وتنفيذها حيث تضع الموازنة على أساس الأنشطة أهداف التحسين وفقاً للنشاط وأعمال المنشأة وتعمل على مزامنة الأنشطة ومن ثم تحسين العمليات، كما وتركز على العوامل المسببة للتكلفة وليس فقط على النفقات التاريخية، ومن ثم تستخدم هذه المعلومات كأساس لنظام إعداد التقارير الدورية ولمتابعة ورقابة النفقات وكفاءة وفعالية الأنشطة المنفذة في المنشأة ككل.

ولعله من الملائم القول أن من الصعب الحديث عن الأساليب العلمية التي يمكن لإدارات الشركات استخدامها في تحقيق أهدافها الاستراتيجية دون الحديث عن الموازنات على أساس الأنشطة نظراً لأنها تعد من الأدوات الأساسية التي يتم من خلالها فهم النشاطات وعلاقتها في تحقيق الأهداف الاستراتيجية من خلال التركيز على النشاطات وتحليلها أكثر من التركيز على الموارد أو المصادر ومن ثم تساعد عملية التغذية العكسية للمؤسسة من تحقيق أهدافها الاستراتيجية حيث تتمكن المؤسسة من معرفة التغيرات في الأنشطة والخدمات وبالتالي تقوم المؤسسة على فهم وتخفيض التكاليف إلى أدنى حد ممكن من خلال التحديد الدقيق للتكلفة بعد التنبؤ بها.

وبالتالي سوف نتعرف من خلال هذا المبحث على الموازنة على أساس الأنشطة مع التطرق إلى المفاهيم والمزايا والمعيقات المتعلقة بها.

2.2.1 تعريف الموازنة على أساس الأنشطة:

أن إعداد الموازنة على أساس الأنشطة يقوم على تحديد الطاقة المطلوب من كل نشاط أن ينفذها ثم يخصص الموارد الضرورية لتنفيذ هذا النشاط عند ذلك المستوى من الطاقة في الفترات القادمة، لذلك ترى Schalkwyk (2012) أن الموازنة على أساس النشاط هو نهج موازناتي يعمل على تقدير المصادر اللازمة فقط لتلبية حاجات أنشطة المنظمة لكي تلبي الأهداف التي تسعى إليها

المنظمة والوصول إليها بشكل أدق، وبالتالي فهو أسلوب ممتد من نظام توزيع التكاليف على أساس الأنشطة والذي يعتمد على مخرجاته الفعلية لكي يقدم تقديرا لفترات زمنية قصيرة عن الموارد والأنشطة الضرورية للمشاريع المستقبلية للمنظمة.

ويرى (2012) Atkinson ,et al أن الموازنة على أساس الأنشطة هي ذلك النهج في صياغة الموازنة والتي تركز على تحديد تكاليف الأنشطة المتوقعة والية ارتباط هذه الأنشطة مع بعضها البعض وتحديد المصادر المطلوبة بناء على الأنشطة المتوقعة.

وعرفت الموازنة على أساس الأنشطة كذلك بأنها: "تعبير كمي عن الأنشطة التي تمارسها الوحدة الاقتصادية والتي تعكس التنبؤ بالأعمال والمتطلبات المالية الأخرى لتحقيق الأهداف الإستراتيجية أو لتغير الخطة لتحسين الأداء" (Siegel and Shime , 2006).

ويعرفها (2003) .Morse et al بأنها: "أسلوب لإعداد الموازنة يستخدم هرم كلفة النشاط لوضع موازنة المدخلات المادية والتكاليف كدالة للنشاط المخطط وتكون متشابهة لطريقة (المخرجات /المدخلات) لإعداد الموازنات حيث تكون المدخلات المادية والتكاليف موضوعة في الموازنة كدالة للنشاط المخطط"، أما (2002) .Horngren et al عرفها بأنها: "أسلوب يركز على تكاليف الأنشطة الضرورية لإنتاج وبيع المنتجات والخدمات".

ويصف (2004) Stevens الموازنة على أساس الأنشطة بأنها ذلك النهج القائم على التقدير والتخطيط المستقبلي لمتطلبات المنظمة من المصادر والأنشطة اللازمة مع الأخذ بعين الاعتبار العلاقة السببية بين المصادر والأنشطة ليساعد في اتخاذ القرارات في تحديد المتطلبات المالية المستقبلية اللازمة لتغطية تلك المصادر والأنشطة المخططة.

أما (2008) Kaplan and Anderson فيرى أن الموازنة على أساس الأنشطة هو تكتيك يسعى إلى تعظيم الإيرادات وتقليل التكاليف من خلال التنبؤ بالمصادر المطلوبة للمشروع بناء على التغيرات في الأنشطة والعمليات داخل المنظمة.

وبالنظر إلى التعريفات السابقة يمكن للباحث أن يعرف الموازنة على أساس الأنشطة بأنها تعبير كمي عن الأنشطة المتوقعة للمنشأة تساعد على تحسين التقديرات المالية وزيادة إدراك المنشأة من اجل التخطيط السليم والرقابة الفعالة.

2.2.2 أهمية الموازنة على أساس الأنشطة:

أن للموازنات على أساس الأنشطة أهميتين رئيسيتين هما (Kaplen et.al, 2007):

١- تحديد الحالات التي تتطلب فيها خطط أنتاج جديدة (سعة مادية، وسعة في الموارد البشرية) لتقديم الدعم والنشاطات الخدمية في الوحدات الاقتصادية.
٢- تمثيل طريقة أكثر دقة للتخطيط للتكاليف المستقبلية.

ويمكن القول أن الموازنة على أساس الأنشطة لها فوائد أخرى إذا ما تم استخدامها بالشكل الصحيح وتلك الفوائد هي (حماد ,2012):

١- معرفة القدرات والطاقات المتاحة للوحدة الاقتصادية.
٢- تحقيق الأهداف المرسومة التي تسعى إليها الوحدة الاقتصادية.
٣- تحديد مواطن القوة والضعف في الوحدة الاقتصادية.
٤- إيجاد وسائل وطرق جديدة لتحقيق الميزة التنافسية كأن تكون من خلال تحديد إستراتيجية قيادة التكلفة أو إستراتيجية التمايز كركيزة أساسية في تقديم المنتجات أو الخدمات.

ويرى الباحث أن الموازنة على أساس النشاط تستمد أهميتها من كونها تعتبر أحد أساليب الإدارة العليا التي تحاول من خلالها رسم تصور لمستقبل المنشأة وتوقع ما ستؤول إليه كما وتساعد مختلف الإدارات في عمليات الرقابة والتخطيط وتقيم الأداء.

2.2.3 أسس ومقومات الموازنة على أساس الأنشطة:

لا يمكن لنظام الموازنة على أساس الأنشطة من النجاح إلا إذا توفرت الأركان الرئيسة التالية (Shane ,2005) و (حماد ,2012):

١- وجود نظام تكاليف مبني على الأنشطة (ABC).
٢- وجود دعم مطلق من الإدارة العليا لإعداد نظام الموازنة على أساس الأنشطة وتنفيذها حسب الأصول.
٣- توفر أنظمة محاسبة سليمة تكون قادرة على توفير البيانات والمعلومات الدقيقة بشكل سهل وميسر وبأقل التكاليف من اجل تحديد وقياس العلاقة بين التكلفة ومسبباتها.

٤- وجود كادر لدية اطلاع كافي على نظام الموازنة على أساس الأنشطة، وذلك من خلال تكثيف الدورات التدريبية والندوات الخاصة بهذا المجال.
٥- وجود نظام فعال لإدارة الموارد البشرية والمادية المتاحة.
٦- وجود إدارات فرعية قادرة على تبني المواقف التي تخدم الصالح العام بدلاً من المصالح الشخصية والوظيفية.
٧- تنوع الأنشطة المقدمة من قبل المنشأة أو المؤسسة.

2.2.4 مراحل وخطوات إعداد الموازنة على أساس الأنشطة:

تعد الموازنة على أساس الأنشطة مرحلة متطورة من إعداد الموازنات التقليدية حيث يجب على الشركات والمنظمات العمل على خلق البيئة المناسبة لها، وتمر عملية إعداد الموازنة على أساس الأنشطة بعدة مراحل يوجزها (Capusneanu et.al 2013) كما يلي:

١- تقدير كمية المواد اللازمة لإنتاج السلع أو الخدمات عبر تقدير حجم المبيعات المتوقعة كماً ونقداً فكلاهما من المكونات الأساسية للموازنة.
٢- تقدير الأنشطة التشغيلية اللازمة لكل مستوى في الوحدة استناداً إلى هيكل الأنشطة المحدد وفقاً لنظام (ABC).
٣- تحديد الموارد المطلوبة لإنجاز هذه الأنشطة (أي تحديد نوع المصدر المطلوب والكمية المطلوبة من هذه المصادر).
٤- تجميع إجمالي تكاليف الأنشطة المقدرة وإجمالي الموارد المقدرة.
٥- تحديد الطاقة الإنتاجية المتوقعة بناءً على إجمالي الأنشطة والمصادر، وبالتالي تحديد الطاقة الإنتاجية غير المستغلة واللازمة لغاية التعديل الدوري في شكل الميزانية نظراً لظروف التقلبات المحيطة بالمنظمة.

أما حماد (2010) أوجز عملية إعداد الموازنة على أساس الأنشطة حسب المراحل الرئيسية التالية:

١- تبدأ عملية إعداد الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) بالعميل، حيث يجب أن تقرر المنظمة من هو العميل وما يريده، ويجب أن تنتظر إلى منافسيها، ويتكون المنافسون من المنافسين المباشرين والخدمات البديلة التي تنافس خدمات المنشأة.

٢- وبعد ذلك يجب أن تضع المنشأة إستراتيجية للوفاء باحتياجات العميل، حيث يجب أن تقرر ما إذا كانت تريد أن تقدم خدمات للعميل بشكل مريح وبتقنية حديثة وبيئة جيدة ونظيفة أم بنظام بسيط ولكن ذات قيمة جيدة بالنسبة للعميل.

٣- بعد ذلك ينبغي على المنشأة أن تتنبأ بأنشطة العمل، وتقرر الإدارة والمبيعات مستويات المبيعات المستقبلية ويحتاج المديرون إلى تقدير تكاليف عملهم أو خدمتهم نتيجة لمستويات المبيعات هذه، وفي كثير من الأحيان يتضمن التنبؤ بالمبيعات خدمات جديدة وكذلك تغيرات في الإستراتيجية.

٤- ويجب تعريف المدراء بالقواعد الإرشادية للتخطيط من اجل وضع الأهداف الخاصة بمستوى النشاط داخل سياق عملية معينة، وفي النهاية كل مدير نشاط ينبغي أن يكون لديه أهداف لتحسين أنشطته التي تضيف قيمة وإلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة.

٥- وبعد ذلك يجب التعرف على النشاطات التي تشترك فيها إدارات مختلفة، ولأن هذه النشاطات سوف تؤثر على تكلفة العمل وكذلك الأنشطة في الإدارات المختلفة يجب التنسيق بينها وأداؤها قبل أن يحسن كل مدير أنشطته .عند هذه النقطة في عملية الموازنة، يمكن تحديد الخدمات الخاصة بمستوى النشاط المحدد وهي خدمات لتحسين العمليات على مستوى النشاط الفردي، ومع ذلك فالتحسين ينبغي أن يكون في حدود الأهداف التنظيمية ورضا العميل، وبالتالي يتكون تحليل الاستثمار القائم على أساس الأنشطة من تعريف خدمات التحسين وتقييم تلك الخدمات، ثم استخدام اللجان لاختيار النشاطات التي من شأنها أن تحقق أهداف المنشأة وتفي بحاجات العملاء.

٦- والخطوة الأخيرة هي تقرير الأنشطة وتكاليفها للسنة المقبلة.

ومن خلال تتبع الخطوات السابقة لإعداد الموازنة على أساس النشاط يمكن للباحث تحديد الخطوات الواجب إتباعها لإعداد الموازنة على أساس النشاط في شركات الاتصالات كالتالي:

١- حيث تبدأ عملية إعداد الموازنة على أساس النشاط بتحديد أهداف التكلفة التي تتمثل بخدمات الاتصالات ضمن تخصيص معين وهي خدمات الشركة.

٢- ثم تقدير حجم خدمة الاتصالات المقدمة.

٣- ثم قياس حجم محركات الأنشطة التي بتطلبها كل هدف تكلفة من كل نشاط.

٤- ومن ثم يتم تجميع محركات الأنشطة التي تساند عملية أنتاج الخدمة، حيث تقيس محركات الأنشطة استهلاك الأنشطة من قبل أهداف التكلفة.

٥- وفي النهاية يتم حساب معدل تكلفة محرك النشاط من اجل التوصل إلى تكلفة النشاط.

2.2.5 مزايا الموازنة على أساس الأنشطة:

أن الاهتمام المتزايد في الآونة الأخيرة بالموازنة على أساس الأنشطة نابع من كونها تتمتع بالعديد من المزايا أهمها:

١- تعمل على تحديد العلاقة بين كمية الإنتاج والأنشطة اللازمة لإنتاجها، وبالتالي تضع تقديرات مفصلة حول متطلبات هذه الأنشطة، وبالتالي تتمكن من ترجمة استراتيجية المنظمة إلى أهداف يمكن تحقيقها، مما ينتج عنه خلق قيمة للمنظمة يصل إلى حد زيادة الإنتاجية وهامش الربح وبالتالي خفض تكلفة رأس المال (Huynh et.al, 2013).

٢- تعتبر أكثر مرونة من حيث التعديل الدوري في أرقامها أو القيام بتطوير الموازنة من زيادة أو خفض لأرقامها المقدرة وبالتالي هي أكثر فعالية ودقة من حيث التقدير والأقرب للحقيقة (Schalkwyk ,2012).

٣- تمكن من اتخاذ قرارات استثمارية بشكل دقيق وذلك نتيجة تحديد التكلفة الحقيقية دون أي مجازفة (Moustafa ,2005).

٤- تساعد المنظمة في التعرف على التغيرات في الأنشطة وكذلك تساعد في الارتقاء بعملية إعداد الموازنة وتوفير معلومات أكثر دقة بما يساعد إجراء المقارنة المرجعية كما تساعد على استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة دون إضعاف فاعلية الأنشطة الأخرى (أغا ,2006).

٥- كفاءتها في العملية الرقابية وجيدة في نفس الوقت في عملية التخطيط الاستراتيجي، فهي تأخذ في عين الاعتبار التغيرات الداخلية في المنظمة فيما يتعلق بآلية تسعير المنتجات وتحديد تكاليفها (Schalkwyk ,2012).

٦- لها تأثير على سلوك الموظفين من خلال شمولها على إجراءات مالية وغير مالية تستخدم في التغلب على الحواجز الفنية الناجمة عن تقسيم الشركة على أسس وظيفية، وجذب المزيد من الاهتمام لمجالات القيمة الناتجة من تماسك العمليات بغض النظر عن الوظائف (Moustafa ,2005).

٧- تحدد الحالات التي تتطلب خطوط إنتاجية جديدة (سعة مادية وسعة في الموارد البشرية) وبالتالي فهي طريقة أكثر دقة للتخطيط للتكاليف المستقبلية (Kablen et.al, 2007).

٨- تركز على متطلبات العميل، تعمل على تحليل احتياجات العميل من الموارد، وبالتالي ربطها بالأهداف الاستراتيجية المخطط لها على المدى القصير أو البعيد (Moustafa, 2005).

٩- تساعد المدراء على إدارة التكلفة بشكل أكثر فاعلية من الاعتماد على نهج الموازنات التقليدية، حيث أنها تستند بالأساس على مخرجات نظام توزيع التكاليف على أساس الأنشطة، وبالتالي تكون نقطة الانطلاقة في معرفة هدف التكلفة المستقبلي لكي يتم تقدير ما هي الأنشطة اللازمة والمصادر المتوقعة (Schalkwyk ,2012).

ويرى الباحث أن للموازنة على أساس النشاط مزايا أخرى يمكن تلخيصها بما يلي:

١- تساعد على الاستخدام الأمثل للفرص المتاحة التي بدورها تساعد على تخفيض التكاليف.

٢- يمثل نظام الموازنة على أساس النشاط بديلاً قوياً لأنظمة الموازنات التقليدية ويساعد على تجاوز عيوب النظم التقليدية.

٣- تساعد على تحديد الكميات التالفة أو الضائعة ضمن أنشطة العمليات في المنشأة.

٤- يعتبر نظام الموازنة على أساس النشاط أداة فعالة لتقييم الأداء وتحديد الخدمات والمنتجات بدقة مما يؤدي إلى تسعير هذه المنتجات والخدمات بدقة.

٥- يعطي هذا النظام المنشأة ميزة تنافسية بين مثيلاتها من خلال جعل المنشأة اقل كلفة من خلال الابتعاد عن الأنشطة التي لا تعطي قيمة والتركيز على الأنشطة التي تعطي قيمة.

2.2.6 الموازنة التقليدية والموازنة على أساس الأنشطة:

على الرغم من التشابه بين الموازنة التقليدية والموازنة على أساس النشاط كونها خطة تساعد على الاستخدام الأمثل للفرص المالية وغير المالية المتاحة خلال مدة محددة، إلا أن هنالك العديد من الفروقات بينهما أهمها (حماد ,2010) و (Moustafa ,2005):

١- نظام الموازنات على أساس الأنشطة يسمح للإدارة بالتركيز على تخفيض التكاليف الثابتة وهذا الشيء غير متاح في الموازنات التقليدية.

٢- أن الموازنات على أساس الأنشطة تستخدم لغة مشتركة – لغة الأنشطة أو عمليات الأعمال التي يؤديها كل فرد – والموازنة التقليدية تستخدم مصطلحات غير مألوفة إلا للمحاسبين وحدهم.

٣- الموازنات على أساس الأنشطة تبرز عملية خفض التكاليف وإلغاء الأنشطة والمهام المهدرة للموارد، أما الموازنة التقليدية لا تبرز ما تفعله المؤسسة بل ينظر المديرون لتاريخ أنفاقهم ويزيدون ببساطة موازنة العام الماضي، أو المبالغ الفعلية المنفقة على أساس التضخم أو الزيادة في الإيرادات.

٤- الموازنة على أساس الأنشطة لا تتناول رسمياً الموردين والعملاء الخارجيين والداخليين مثلما تتناوله الموازنة التقليدية ومع ذلك فهي تتطلب سؤال الموردين والعملاء أن يصفوا احتياجاتهم ومتطلباتهم المتصلة بحمل العمل.

٥- الشكل التقليدي للموازنات يوضح ويقيس الأثر المتوقع فقط، بينما الموازنة على أساس الأنشطة تقيس الأثر والسبب.

٦- تعد الموازنات على أساس الأنشطة بناءً على تكلفة العمليات المقدرة، بينما الموازنات التقليدية فأنها تبنى على التكلفة المقدرة للأقسام الصناعية.

٧- الموازنات التقليدية لا توضح الطاقة غير المستغلة التي باستطاعة الموازنة على أساس الأنشطة توضيحها بفضل اعتمادها على مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

٨- الشكل التقليدي للموازنة لا يلبي حاجات المدراء كونه لا يمثل أداة للتحليل التفصيلي أما الموازنة على أساس الأنشطة فأنها تقدم وصف وتحليل تفصيلي عن الحاجات المستقبلية من الأنشطة والمصادر المطلوبة.

٩- الموازنات التقليدية ذات اتجاه واحد من أسفل إلى أعلى مما يحد من حجم مشاركة العاملين في صياغتها مما يجعلها غير قادرة على اكتشاف الأخطاء وغير دقيقة في تقدير أرقامها بعكس الموازنة على أساس الأنشطة فالمشاركة في صياغتها تعاونية من أسفل إلى أعلى ومن أعلى إلى أسفل الأمر الذي يجعلها اقل عرضة للخطأ وأكثر قدرة على التنبؤ الدقيق والحد من عملية التلاعب الإداري من خلال تحديد طاقة كل فريق عمل في كل قسم في الشركة بشكل دقيق من حيث العمليات الخاصة بكل قسم.

١٠- تتميز تقنية الموازنات على أساس الأنشطة بأنها تسهل عملية إعادة هندسة العمليات وإعادة التقييم وبالتالي تصبح أفضل من النظام التقليدي في التخطيط الاستراتيجي سواء على المدى القصير والمدى الطويل.

١١- تتطلب الموازنة على أساس الأنشطة وضع أهداف للأنشطة أو عمليات الأعمال باعتبارها الحد الأدنى للأداء وليس المستوى المطلق وهذه الأهداف ينبغي أن تحدد المستوى الأدنى للأداء الضروري لمساندة الأهداف التنظيمية.

١٢- وفقا للموازنة على أساس الأنشطة فأن الأخطاء مقبولة، ولكن تكرار الأخطاء غير مقبول.

2.2.7 الأثر الاستراتيجي للموازنة على أساس الأنشطة:

الاستراتيجيات التنافسية وهي الاستراتيجيات التي من خلالها تتمكن الوحدة الاقتصادية تحقيق الميزة التنافسية إذ يمكن اعتمادها من قبل أي وحدة اقتصادية، إذ تنتهج الوحدات الاقتصادية مجموعة من الاستراتيجيات التي تمثل مجموعة من الالتزامات والأعمال التي تأخذها على عاتقها لغرض تزويد الزبون بالقيمة ودعم الميزة التنافسية.

ومن هنا يمكن إيضاح الاستراتيجيات التي يمكن للشركة أن تتبع واحدة أو أكثر منها وهي كالتالي (الذهبي ,2009):

١- إستراتيجية قيادة التكلفة: وهي الإستراتيجية التي تركز على خفض تكلفة مدخلات الإنتاج بما يتناسب مع الكلفة وهنا يمكن للوحدة الاقتصادية تحقيق هامش ربح أكبر من المنافسين.
٢- إستراتيجية تمييز المنتج: وهي الإستراتيجية التي تقوم على أساس استمرار الشركات في المنافسة من خلال تقديم سلع أو خدمات تتمتع بخصائص جذابة تدفع العميل إلى تفضيلها عن السلع والخدمات التي يقدمها المنافسين.
٣- إستراتيجية التركيز: وهي الإستراتيجية التي تقوم على اختيار شريحة من العملاء والتركيز عمليا على الوفاء باحتياجاتهم المتميزة التي تختلف عن احتياجات باقي العملاء، من خلال تخصيص خطوط إنتاجية لمنتج محدد أو التركيز على سوق معين.

ولأثر متغيرات ظروف بيئة الأعمال التي تتطلب إيجاد التوافق والتنسيق بين الاستراتيجيات المنتهجه ونظم وأساليب إعداد الموازنات على أساس الأنشطة المضيفة للقيمة من خلال إتباع منهجية تقوم على مجموعة من الأسس العلمية والعملية الملائمة التي تتضمن (الذهبي ,2009):

- تبرير الأموال المطلوبة في الموازنة استنادا إلى الأهداف التشغيلية والإستراتيجية للوحدات الاقتصادية والمفصلة على أساس ما تم تحديده من أنشطة ضرورية ذات قيمة.
- تحديد وتوصيف وحدات الأداء لكل نشاط.
- تحليل ودراسة التكاليف المطلوبة لكل نشاط واعتمادا على موجهات الكلفة الخاصة بها التي تتمثل بالعوامل المؤثرة في زيادة أو تخفيض الكلف.

- تحديد مصادر التمويل المطلوبة لإنجاز كل نشاط بناء على تحليلات السوق والزبون المستهدف.
- تحديد مراكز المسؤولية المكلفة بتنفيذ هذه الأنشطة والمستلزمات الأخرى المطلوبة.
- تحديد وسائل الرقابة المطلوبة للتحقق من كفاية وفاعلية التنفيذ للموازنات الموضوعة.
- إجراء التحسين المستمر وذلك في ضوء نتائج التنفيذ وبما ينسجم مع تحقيق الأهداف الإستراتيجية وذلك من خلال تحديد:

أ- هدف التحسين الذي يتمثل بالعمليات والأنشطة المطلوب تحسينها.

ب- طريقة التحسين التي تتمثل بتحديد الكيفية التي يمكن أنجاز التحسينات بها.

ت- تنفيذ التحسين من خلال اختبار الأسلوب الذي يعد عمليا وملائما للتغيير.

ويرى الباحث أن الغايات الإستراتيجية وأهداف الأداء لنظام الموازنة على أساس النشاط يجب ترجمتها إلى أهداف على مستوى النشاط، ويجب على مدراء النشاط التأكد من المتطلبات الخدمية أنها مشتقة مباشرة من احتياجات العملاء، حيث تبدأ عملية الترجمة بمتطلبات العميل وتحليل الاستراتيجيات التنافسية ثم توضع بعد ذلك الأهداف الإستراتيجية ويتم تحديد سعر الخدمات المسموح بها بواسطة السوق، وكذلك أهداف الوقت والجودة والتكلفة ثم يتم ترجمة هذه الأهداف إلى أهداف على مستوى النشاط.

2.2.8 معوقات إعداد الموازنة على أساس الأنشطة:

الموازنة المعدة على أساس النشاط شأنها شأن أي نظام إداري حديث، يسعى لتطوير أعمال الوحدة الاقتصادية وأحداث التغيير نحو الأفضل، إلا أن هذا النظام كغيرة من الأنظمة الحديثة يواجه العديد من التحديات والمعوقات من أبرزها:

١- صعوبة تحديد وتحليل الأنشطة المضيفة للقيمة بدقة: نتيجة تداخل وتنوع المنتجات وكذلك الخدمات، وبالتالي تداخل التكاليف على المنتجات والخدمات مما يصعب على إدارة المؤسسة تحليل وتحديد الأنشطة المضيفة للقيمة بشكل دقيق (Moustafa,2005).

٢- سوء الاستخدام والتطبيق لبنود نظام الموازنة على أساس الأنشطة، مما ينعكس أثرة على كفاءة وفاعلية هذا الأسلوب (العمري وآخرون ,2012).

٣- الحاجة إلى تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، حيث لا يمكن تطبيق نظام الموازنة على أساس النشاط دون تحديد وتقدير التكاليف (حماد ,2010).
٤- مقاومة العاملين وعلى كافة المستويات من التغيير والتطوير واستحداث أنظمة حديثة متطورة (العمري وآخرون ,2012).
٥- قلة دعم الإدارة العليا: أيضا قد نجد مجالس إدارة ذات تفكير تقليدي يصعب تغييره، وبالتالي لا تلقى دعم للنظام الحديث في إعداد الموازنات (ABB) من قبل مجلس الإدارة وذلك خوفا من زيادة التكاليف (Moustafa,2005).
٦- عدم توفر الأركان أو المقومات الخاصة بنظام الموازنة على أساس النشاط (العمري وآخرون ,2012).
٧- عدم توفر تقنية حديثة في المؤسسة وموظفين ذوي خبرة في استخدامها يحول دون تطبيق نظام (ABB) بشكل صحيح ومجدي (Moustafa,2005).
٨- نقص المحاسبين المدربين ذوي الخبرة العالية في الأنظمة الحديثة للموازنات عامة ونظام الموازنة على أساس النشاط خاصة (حماد ,2010).

ويرى الباحث أن هنالك معوقات أخرى يمكن إيجازها بما يلي:

١- عدم الوعي بأهمية نظام الموازنة على أساس النشاط، حيث لا يزال هنالك جهل لدى الإدارات والمحاسبين على حد سواء بفوائد ومزايا هذا النظام.
٢- عدم القدرة على الاختيار السليم لمسببات التكلفة التي يعتمد عليها نظام الموازنة على أساس النشاط.
٣- الوقت والجهد، حيث يستغرق تطبيق نظام الموازنة على أساس النشاط إلى وقت وجهد أكبر مما يستدعي إدارة المنشأة من التفكير جليا قبل التطبيق.
٤- سهولة تطبيق الأنظمة التقليدية للموازنات يدفع العاملين والإدارات بالتمسك بها والعدول عن النظام الحديث للموازنة.
٥- كلفة تطبيق نظام الموازنة على أساس النشاط التي تعد أعلى من الأنظمة التقليدية.

المبحث الثالث: شركات الاتصالات في الأردن

2.3.0 مقدمة

2.3.1 تطور قطاع الاتصالات في الأردن

2.3.2 الشركات العاملة حالياً في الأردن

2.3.0 مقدمة:

يشكل قطاع تكنولوجيا المعلومات والاتصالات أحد القطاعات المتطورة في الاقتصاد الأردني بنسب نمو هي الأعلى في الأردن وبمعدل 50% سنوياً، ويعتبر تطوره مستقبلاً المدخل إلى تحديث الحياة الاقتصادية والاجتماعية في المملكة، وتعتبر قطاعات الاتصالات السلكية واللاسلكية والحلول التكنولوجية للأعمال المصرفية والحكومة الالكترونية وتطبيقات الإنترنت وحلول التجارة الالكترونية وحلول الوسائط المتعددة والرسوم المتحركة ومراكز الاتصالات المجالات الأسرع نمواً ضمن هذا القطاع (هيئة تنظيم قطاع الاتصالات).

حيث شهد سوق تكنولوجيا المعلومات والاتصالات نمواً كبيراً بفضل السياسات الموجهة نحو السوق والبنية التحتية والقوى العاملة المؤهلة والدعم الحكومي، حيث قام الأردن بتحديث 75% من القوانين ذات العلاقة بتكنولوجيا المعلومات والاتصالات، فأصبح مناخ الأعمال جاذباً للاستثمار المحلي والخارجي ولعب الاستقرار السياسي في الأردن دوراً رئيساً في جذب اهتمام دولي كبير من شركات تكنولوجيا معلومات واتصالات عالمية، ويحتل القطاع واحدة من المراتب الثلاث العليا للاستثمار الخارجي المباشر منذ عام 2002 حيث يقدر حجم الاستثمار في قطاع الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات بـ 2.5 مليار دينار، أكثر من نصفها استثمارات أجنبية بحسب التقديرات الرسمية (وزارة الاتصالات الأردنية).

2.3.1 تطور قطاع الاتصالات في الأردن:

فيما يلي توضيح للتطور التاريخي للاتصالات في الأردن خلال الفترة 1921-2009(هيئة تنظيم قطاع الاتصالات):

كانت البداية عندما تم أنشاء دائرة البرق والبريد في العام 1921 والتي تولت تقديم خدمات التلغراف والبريد لإمارة شرق الأردن .وفي العام 1930 قامت شركة الاتصالات البريطانية (شركة الكيبل والاتصالات اللاسلكية) بمساعدة دائرة البرق والبريد في تطوير خدمات الاتصالات والروابط الدولية. وقد استمر التعاون مع شركة الكيبل والاتصالات اللاسلكية لما يقرب أربعة عقود. وفي 1951 تم أنشاء وزارة متخصصة للمواصلات كرست جهودها لتحسين وتوسيع خدمات الاتصالات الهاتفية والبرقية بما يتلاءم وحاجات البلاد حيث أصبحت مسئولة بشكل كامل ومباشر عن كافة الاتصالات الوطنية داخل المملكة. وفي العام 1961 وتم تشغيل أول مقسم آلي في عمان بسعة تقريبية وصلت إلى 5000 خط. وجرى عام 1966 أنهاء التعاون مع شركة

الاتصالات البريطانية (شركة الكيبل والاتصالات اللاسلكية)، وأوكلت المسؤوليات إلى وزارة المواصلات. ثم في عام 1971تم أنشاء مؤسسة المواصلات السلكية واللاسلكية والتي تملكها الحكومة حيث تولت تأمين الاتصالات السلكية واللاسلكية الأرضية منها والفضائية للبلاد وتنظيمها.

تمت توسعة شبكة الاتصالات الأردنية بشكل ملحوظ مع انتعاش أسعار النفط وازدياد التحويل النقدي من المغتربين، وبذلك ازدهر الاقتصاد الأردني وازداد حجم الأنفاق العام من جانب الحكومة على الشبكاتطوال الفترة الممتدة 1973-1985.

في العام 1988 تم منح رخصة للشركة الأردنية للنداء الآلي لتقديم خدمة النداء الآلي، وتم تغيير اسم وزارة المواصلات إلى وزارة البريد والاتصالات في عام 1992. وفي عام 1993 تم السماح للقطاع الخاص بالاستثمار في مشاريع الاتصالات، وتم وضع برنامج وطني لزيادة نسبة انتشار الخدمات الهاتفية من 7.8 إلى 12 خط لكل 100مواطن.

وقد منحت في تشرين أول 1994 أول رخصة لتشغيل خدمة الهواتف المتنقلة العامة للشركة الأردنية لخدمات الهواتف المتنقلة (فاست لينك). وإنشاء هيئة تنظيم قطاع الاتصالات، عندما تم إقرار قانون الاتصالات رقم 13 عام 1995. وشهد عام 1997 تحويل مؤسسة الاتصالات السلكية واللاسلكية إلى شركة تملكها الحكومة بالكامل وتم تسجيلها في سجل الشركات تحت اسم "شركة الاتصالات الأردنية" كخطوة أولى نحو خصخصة الشركة. ومنحت شركة البتراء الأردنية للاتصالات المتنقلة/موبايلكم في العام1999رخصة لتقديم خدمة الهواتف المتنقلة في المملكة.

في الألفية الجديدة أصبح الأردن عضواُ كامل العضوية في منظمة التجارة العالمية، وقد قدم الأردن التزاماته فيما يتعلق بقطاع الاتصالات ضمن العروض التي قدمت للانضمام إلى المنظمة والتي تضمنت تحرير قطاع الاتصالات بالكامل بنهاية عام 2004. وتم بيع 40% من حصص شركـة الاتصـالات الأردنية إلى البنـك العربـي وفرانس تيليكوم و8% لصالح مؤسسة الضمان الاجتماعي و1% لموظفي شركة الاتصالات الأردنية.

عام 2002 تم تعديل قانون الاتصالات رقم 13 لسنة 1995 بموجب القانون المعدل لقانون الاتصالات المؤقت رقم 8 لسنة 2002 والذي تم بموجبه تغيير اسم وزارة البريد والمواصلات إلى "وزارة الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات" والتأكيد على استقلالية هيئة تنظيم قطاع الاتصالات كما أناط بالهيئة مهام تنظيم خدمات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات في المملكة. وفي تشرين الأول من عام 2002 تم بيع ما نسبته 10.49% من أسهم شركة الاتصالات الأردنية في اكتتاب عام.

وحدث في عام 2003 صدور وثيقة السياسة العامة للحكومة في قطاعي الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات وقطاع البريد، وذلك ضمن سعي الحكومة لتنفيذ التزاماتها تجاه منظمة التجارة العالمية في تحرير قطاع الاتصالات، والتي أكدت على عزم الحكومة تحرير القطاع الفرعي للاتصالات الثابتة مع نهاية عام 2004 وإنهاء الاحتكار الثنائي لشركتي الهواتف المتنقلة في بداية عام2004وتم منح أول رخصة لتقديم خدمات الراديو المتنقل لشركة الجيل الجديد (اكسبريس)، وفي أواخر 2003 قامت الهيئة بنشر برنامجها لإصدار رخصة إضافية لمشغل جديد في قطاع الاتصالات المتنقلة في المملكة تطبيقا للسياسة العامة للحكومة في قطاعي الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات وقطاع البريد.

شهد حزيران 2004 قيام الهيئة بنشر وثيقة للاستشارة العامة حول برنامج التراخيص المستقبلي لقطاع الاتصالات الثابتة بعد تحرير القطاع في نهاية العام 2004. وجرى في آب 2004 منح رخصة لشركة أمنية للهواتف المتنقلة لتقديم خدمات الاتصالات المتنقلة. أما تشرين أول 2004 ففيه تم إصدار "برنامج الترخيص الإضافي تطبيقا لوثيقة السياسة العامة للحكومة في قطاعي الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات وقطاع البريد "حيث عرض البرنامج أنواع الرخص التي ستمنح للراغبين بالاستثمار وتقسم إلى قسمين: رخص فردية ورخص فئوية.

بداية 2005 تم تطبيق آخر مراحل خطة الترقيم الوطنية فيما يتعلق بالجزء المختص بالاتصالات المتنقلة، وذلك بإضافة خانة جديدة (ثامنة) وتوحيد رمز الاتصالات المتنقلة بالرقم (07). إضافة إلى أنهاء احتكارية شركة الاتصالات الأردنية في تقديم خدمات الاتصالات الثابتة وفتح سوق الاتصالات الثابتة بالكامل. وفي أيار 2005 تم منح أول رخصة اتصالات فردية عامة للشركة البحرينية الأردنية للتقنية والاتصالات/بتلكو – الأردن لتقديم خدمات الاتصالات الثابتة. تم انتقال كل من شركة فاست لينك وشركة أمنية وشركة اكسبريس إلى الإطار المتكامل للترخيص والتنظيم. جرى في حزيران 2006 إصدار الحكومة قرار ببيع حصتها البالغة 41.5% من أسهم شركة الاتصالات الأردنية. حيث تم بيع الأسهم إلى فرانس تيليكوم وبعض الجهات المحلية والإقليمية وتم طرح باقي الأسهم للاكتتاب في سوق عمان المالي إلا أن عملية البيع لم تنجح بالكامل وبذلك بقيت الحكومة تمتلك ما نسبته 11.6% من أسهم الشركة. وفي نفس العام أقرت الهيئة وثائق عطاء رخص استخدام ترددات الطيف الراديوي في مجال خدمات النفاذ اللاسلكي الثابت بالحزم العريضة وذلك استنادا إلى قرار مجلس الوزراء بتاريخ 2006/9/12، المتضمن الموافقة على إتباع "أسلوب طرح العطاءات العامة" لمنح رخص الاستخدام للطيف الراديوي في

مجال خدمات النفاذ اللاسلكي الثابت بالحزم العريضة والذي تم لاحقا بموجبه منح خمسة رخص استخدام ترددات إلى شركات لتقديم هذا النوع من الخدمات.

في أيار 2007 قرر مجلس الوزراء بتاريخ 29/ 2007/5 الموافقة على وثيقة السياسة العامة للحكومة لعام 2007في قطاعات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات والبريد. وفي حزيران 2007تم الانتهاء من نقل المرخصين غير الفئويين إلى الإطار المتكامل للترخيص والتنظيم بانتقال كل من شركة الاتصالات الأردنية وشركة موبايلكم. أما في كانون الثاني 2008 أتمت الحكومة بيع كامل حصتها في شركة الاتصالات الأردنية بحيث أصبحت فرانس تيليكوم تمتلك 51% من أسهم الشركة، إضافة إلى حصص موزعة ما بين المؤسسة العامة للضمان الاجتماعي، وشركة نور للاستثمار المالي، والقوات المسلحة والأجهزة الأمنية، وتبقى 7% من الأسهم للتداول في سوق عمان المالي. وفي حزيران 2008قامت الهيئة بالإعلان عن نيتها لإدخال خدمات الجيل الثالث في الأردن. ومنتصف آب 2009 تم منح شركة أورانج الخلوي رخصة لتقديم خدمات الجيل الثالث في المملكة.

2.3.2 الشركات العاملة حالياً في الأردن:

يعمل الآن في السوق الأردني ثلاثة شركات كبرى هي:

- **الشركة الأردنية لخدمات الهواتف المتنقلة المحدودة "زين"**: تعتبر أقدم شركة خلوي في السوق الأردني حيث انطلقت في العام 1995 وكأن يطلق عليها اسم شركة فاست لينك، وقد انضمت الشركة إلى مجموعة زين الكويتية (مجموعة ام.تي.سي سابقا) في عام 2003 حيث تمتلك حالياً 96.5% من أسهمها، وتقدم الشركة الآن خدماتها لأكثر من 4.14 مليون عميل في المملكة.
- **مجموعة الاتصالات الأردنية "أورانج":** هي علامة تجارية ضخمة تمتلكها مجموعة فرانس تيليكوم بنسبة 88% والبنك العربي بنسبة 12% انطلقت عام 2006، وتقدم المجموعة الآن خدماتها لأكثر من 2.9مليون عميل في المملكة.
- **شركة أمنية**: انطلقت في 26 حزيران 2005 وتتبع شركة أمنية لشركة "بتلكو البحرين" حيث تمتلك ما نسبته 80% و20% لمستثمرين أردنيين، وتقدم الشركة الآن خدماتها لأكثر من 2.4مليون عميل في المملكة.

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

3.0 المقدمة

3.1 منهج الدراسة

3.2 مجتمع الدراسة وعينتها

3.3 أداة الدراسة

3.4 أساليب جمع البيانات

3.5 المعالجة الإحصائية

3.6 صدق أداة الدراسة

3.7 ثبات أداة الدراسة

3.0 المقدمة:

يتناول هذا الفصل وصفاً للإجراءات التي تم إتباعها في تنفيذ هذه الدراسة من حيث وصف مجتمع الدراسة وعينتها والأداة المستخدمة ومدى صدقها وثباتها، وكذلك المعالجات الإحصائية التي اعتمدها الباحث في تحليل البيانات.

3.1 منهج الدراسة:

تعتمد هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم تغطية الجانب النظري للجوانب المتعلقة بالموازنة ونظام الموازنة على أساس الأنشطة من حيث المفهوم وآلية التطبيق والمقومات من خلال الاعتماد على الكتب والدوريات والدراسات المنشورة العربية والأجنبية، كما تم جمع البيانات المتعلقة بالعناصر اللازمة لتحقيق أهداف الدراسة من خلال استبانة مخصصة لغرض اختبار الفرضيات في ضوء متغيرات الدراسة وزعت على المجتمع المتمثل في شركات الاتصالات الأردنية، وتم تحليلها باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة والتوصل إلى النتائج والتوصيات المناسبة.

3.2 مجتمع الدراسة وعينتها:

يتكون مجتمع الدراسة من شركات الاتصالات الأردنية والبالغ عددها (3) شركات وهي شركة امنية وشركة زين وشركة اورانج، ولصغر حجم مجتمع الدراسة تم أخذ المجتمع بكاملة، حيث تكونت عينة الدراسة من (54) من المدراء الماليين والعاملين في الدوائر المالية والأقسام المحاسبية حيث تم توزيع (54) استبانة تم رفض 9 استبانات منها غير صالحه للتحليل وتم استرداد (45) استبانة أي بنسبة استرداد قدرها 83.3% كانت جميعها صالحة لغايات التحليل الإحصائي.

3.3 أداة الدراسة:

لقياس مدى توفر أسس ومقومات تطبيق الموازنات على أساس الأنشطة في شركات الاتصالات الأردنية، فقد تم إعداد الصورة الأولية لأداة الدراسة بالاعتماد على الأدبيات ذات الصلة والدراسات السابقة وبناءً على ذلك فقد تمكن الباحث من تحديد المجالات التي شكلت بموجبها أداة

الدراسة، وتم وضع استبانة تحتوي على عدد من الفقرات تحت كل مجال من المجالات التي شملتها الدراسة.

وتم تصميم الإجابات على أداة البحث وفق مقياس ليكرت الخماسي كما يلي:

موافق بشدة ولها (5) درجات، موافق ولها (4) درجات، محايد ولها (3) درجات، غير موافق لها (2) درجة وغير موافق بشدة ولها (1) درجة.

وقد تم اعتماد التقسيم التالي لتحديد درجة الموافقة:

جدول رقم (2)

مقياس تحديد درجة الموافقة

درجة الموافقة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

*اعداد الباحث

وقد تم اعتماد التقسيم التالي لتحديد درجة الموافقة

الحد الأعلى – الحد الأدنى = 5-1 = 4

وبما ان هنالك ثلاثة درجات للموافقة فيتم قسمة الرقم 4 على 3 = 1.333

وبناءً عليه يتم توزيع درجات الموافقة كما يلي:

1+ 1.33= 2.33 أي ان من 1 إلى اقل من 2.33 = درجة متدنية

2.33+1.33=3.66 أي من 2.33 إلى اقل من 3.66 = درجة متوسطة

3.66+1.33=4.99 أي ان من 3.66 إلى 4.99= درجة مرتفعة

3.4 أساليب جمع البيانات:

حيث اعتمدت هذه الدراسة على نوعيين أساسيين في جمع البيانات هما:

البيانات الثانوية:

حيث تم جمع البيانات المعلومات بهدف تكوين الإطار النظري والمفاهيمي للدراسة من خلال مراجعة أهم الأدبيات ذات العلاقة وكذلك مراجعة الأبحاث والدراسات السابقة والرسائل الجامعية والدوريات والنشرات ذات الصلة بموضوع الدراسة.

البيانات الأولية:

حيث تم جمع البيانات من خلال دراسة ميدانية باستخدام الاستبانه التي تم تصميمها وصياغة أسئلتها خصيصاً لغرض الدراسة الحالية، وقد تكونت الأداة في صورتها النهائية من جزأين الأول يتضمن بيانات أولية عن المبحوثين والجزء الثاني يضم الفقرات التي تقيس محاور الدراسة.

3.5 المعالجة الإحصائية:

تم استخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS (Statistical Package for the Social Sciences) لتحليل البيانات التي جمعت من خلال الاستبيان والحصول على مخرجات لجميع الأسئلة لمعرفة مدى موافقة أفراد عينة الدراسة على الأسئلة المختلفة، وذلك بالاعتماد على الأساليب الإحصائية التالية:

- التكرارات، حيث استخدمت للمركز الوظيفي والخبرة والتخصص والمؤهل العلمي.
- معامل اختبار الثبات كرونباخ آلفا (Cronbach Alpha) لقياس مدى ثبات أداة القياس.
- مقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت من خلال حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، من اجل معرفة متوسط الحسابات الخاصة بكل سؤال على حدة ولجميع الأسئلة الخاصة بكل فرضية.
- اختبار العينة الأحادية (T-test) لاختبار فرضيات الدراسة.

3.6 صدق أداة الدراسة الظاهري:

حيث تم التأكد من صدق أداة الدراسة الظاهري من خلال عرضها على لجنة من المحكمين والمختصين، تألفت من (13) محكم كما هو مبين في الملحق رقم (2)، وذلك للحكم على مدى انتماء الفقرات للمجالات التي تم تحديدها وكذلك للحكم على درجة مناسبة الفقرة من حيث صياغتها بنائياً ولغوياً، وبعد الأخذ بآراء المحكمين اختيرت الفقرات التي اجمعوا عليها وعدلت الفقرات التي اقترح تعديلها وإعادة صياغتها، حيث كانت تشتمل على 42 فقرة وتم استبعاد 5 فقرات بناءً على اراء المحكمين وأصبح عدد الفقرات في صورتها النهائية (37) فقرة موزعة على (6) مجالات.

3.7 ثبات أداة الدراسة:

من اجل البرهنة على ثبات أداة الدراسة قام الباحث بإجراء اختبار مدى الاتساق الداخلي للأداة كما هي مبينة في الجدول رقم (3) حيث تم تقييم تماسك الأداة بحساب كرونباخ آلفا (Cronbach Alpha)، وعلى الرغم من عدم وجود قواعد قياسية بخصوص القيم المناسبة لألفا لكن من الناحية التطبيقية يعد (**Alpha ≥ 0.60**) مقبولا في البحوث المتعلقة بالإدارة والعلوم الإنسانية (Sekaran, 2003).

الجدول رقم (3)

نتائج اختبار معامل ثبات الاتساق الداخلي لأداة الدراسة (كرونباخ آلفا)

تسلسل الفقرات	المجال	ألفا
6-1	توفر أنظمة محاسبة متقدمة	0.825
12-7	توفر هيكل تنظيمي سليم	0.866
18-13	دعم الإدارة العليا وتوجهاتها	0.831
24-19	توفر الكفاءات المهنية والعلمية	0.849
30-25	تنوع الخدمات المقدمة	0.857
37-31	صعوبات ومعوقات تطبيق الموازنة على أساس النشاط	0.847
	الأداة ككل	0.861

*اعداد الباحث

وتدل معاملات الثبات هذه على تمتع الأداة بصورة عامه بعامل ثبات عالٍ حيث حصلت الأداة ككل على معامل ثبات قدرة (0.861) مما يبين قدرة الأداة على تحقيق أغراض الدراسة وإمكانية ثبات النتائج التي يمكن أن تسفر عنها الأداة.

الفصل الرابع

نتائج التحليل واختبار الفرضيات

4.0 المقدمة

4.1 خصائص عينة الدراسة

4.2 تحليل وعرض البيانات

4.3 اختبار فرضيات الدراسة

4.4 النتائج والتوصيات

4.0 المقدمة:

سوف يقوم الباحث في هذا الفصل بتحليل الإجابة عن أسئلة هذه الدراسة واختبار فرضيات الدراسة وتحليلها إلى أرقام للوصول إلى حقيقة الوضع فيما يتعلق بتوفر الأسس والمقومات المطلوبة لتطبيق الموازنة على أساس الأنشطة، حيث يتم العمل على تحليل كل فرضية على حده والتوصل إلى نتيجة لكل فرضية بشكل تفصيلي، وعليه فأن هذا الفصل يهدف إلى عرض نتائج التحليل الإحصائي التي تم التوصل إليها من خلال الاستبانه التي وزعت من قبل الباحث.

4.1 خصائص عينة الدراسة:

جدول رقم (4)

المؤهل العلمي لأفراد عينة الدراسة

الرقم	المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
1	دبلوم فما دون	5	11.1
2	بكالوريوس	32	71.1
3	ماجستير	7	15.6
4	دكتوراه	1	2.2
المجموع		45	100

تبين النتائج الواردة في الجدول رقم (4) إلى أن غالبية عينة الدراسة من حملة شهادة البكالوريوس إذ بلغ عددهم (32) شخص وبنسبة مئوية قدرها (71.1%)، وبلغ عدد حملة شهادة الماجستير (7) أشخاص وبنسبة مئوية قدرها (15.6%) أما حملة الدبلوم كلية المجتمع فما دون فبلغ عددهم (5) أشخاص وبنسبة مئوية قدرها (11.1%)، وأخيرا بلغ عدد حملة شهادة الدكتوراه (1) وبنسبة مئوية (0.2%).

ونلاحظ أن غالبية عينة الدراسة هم من حملة الشهادات الجامعية مما يعطيهم القدرة على فهم محاور الاستبيان بشكل أفضل.

جدول رقم (5)

التخصص لأفراد عينة الدراسة

الرقم	التخصص	التكرار	النسبة المئوية
1	**محاسبة**	**34**	**75.6**
2	**إدارة أعمال**	**5**	**11.1**
3	**علوم مالية ومصرفية**	**6**	**13.3**
المجموع		**45**	**100**

كما تبين النتائج الواردة في الجدول رقم (5) أن غالبية أفراد عينة الدراسة من المتخصصين في المحاسبة إذ بلغ عددهم (34) شخص وبنسبة مئوية قدرها (75.6%) بينما جاء عدد المتخصصين في العلوم المالية والمصرفية (6) أشخاص وبنسبة مئوية قدرها (13.3%) وأخيراً بلغ عدد المتخصصين في إدارة الأعمال (5) أشخاص وبنسبة مئوية قدرها (11.1%).

ونلاحظ أن غالبية عينة الدراسة هم من تخصص المحاسبة مما يعني قدرتهم على فهم أسئلة ومحاور الاستبيان والتي ترتبط بمجال تخصصه بشكل اكبر.

جدول رقم (6)

المسمى الوظيفي لأفراد عينة الدراسة

الرقم	الخيارات	التكرار	النسبة المئوية
1	**محاسب**	**23**	**51.1**
2	**رئيس قسم الحسابات**	**14**	**31.1**
3	**مدير مالي**	**8**	**17.8**
المجموع		**45**	**100**

كما تبين النتائج الواردة في الجدول رقم (6) إلى أن غالبية أفراد عينة الدراسة يعملون محاسبين إذ بلغ عددهم (23) وبنسبة مئوية قدرها (51.1%)، وجاء في المرتبة الثانية رؤساء أقسام الحسابات إذ بلغ عددهم (14) وبنسبة مئوية قدرها (31.1%) وأخيراً بلغ عدد العاملين كمدراء ماليين (8) أي بنسبة مئوية قدرها (17.8%).

جدول رقم (7)

سنوات الخبرة لأفراد عينة الدراسة

الرقم	سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
1	اقل من 5 سنوات	28	62.2
2	من 5 إلى اقل من 10 سنوات	11	24.4
3	من 10 إلى اقل من 15 سنة	3	6.7
4	أكثر من 15 سنة	3	6.7
	المجموع	45	100

كما وأشارت البيانات الواردة في الجدول رقم (7) إلى أن (28) شخص تقل خبراتهم عن خمس سنوات أي بنسبة مئوية قدرها (62.2%) بينما بلغ عدد من تتراوح خبراتهم من 5 سنوات إلى اقل من 10 سنوات (11) شخص وبنسبة مئوية قدرها (24.4%)، وقد تساوى عدد من تتراوح خبراتهم من 10 سنوات إلى اقل من 15 سنة والذين تتراوح خبراتهم من 15 سنة فأكثر إذ بلغ (3) أشخاص وبنسبة مئوية (6.7%).

ونلاحظ أن عينة الدراسة ممن يتمتعون بخبرة جيدة مما يساعد في فهمهم ومقدرتهم على الإجابة على أسئلة الاستبيان بشكل جيد.

4.2 تحليل وعرض البيانات:

حيث اشتمل الجزء الثاني من الاستبانه على عدد من الأسئلة التي تقيس بشكل واضح المحاور الستة للدراسة كما يلي:

توفر أنظمة محاسبية متقدمة:

جدول رقم (8)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لآراء أفراد العينة حول فقرات الاستبانه المتعلقة بمجال توفر أنظمة محاسبية متقدمة

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	مستوى التوفر
1	تستخدم الشركة نظام محاسبي محوسب	3.78	0.74	4	مرتفع

	بشكل يناسب تطبيق نظام (ABB).				
2	النظام المحاسبي المطبق حالياً في الشركة يعمل على توفير معلومات بشكل دقيق.	**4.21**	**0.80**	**1**	**مرتفع**
3	يتوفر لدى الشركة أنظمة تكاليف متقدمة تساعد على تطبيق نظام (ABB).	**3.27**	**0.94**	**5**	**متوسط**
4	يتمتع النظام المحاسبي الموجود في الشركة بمرونة عالية تمكنه من تطبيق نظام (ABB) بسهولة.	**4.15**	**0.77**	**2**	**مرتفع**
5	يتم ربط عملية وضع تقديرات الموازنات بالنظام المحاسبي القائم في الشركة.	**3.98**	**0.75**	**3**	**مرتفع**
6	يساعد النظام المحاسبي المالي في الشركة على حساب تكلفة خدماتها المقدمة.	**4.15**	**0.90**	**2**	**مرتفع**
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام		**3.92**	**0.52**	**مرتفع**	

تم استخراج الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة على الفقرات محل الدراسة، حيث يوضح الجدول رقم (8) مدى توفر أنظمة محاسبية متقدمة في شركات الاتصالات الأردنية. حيث تراوحت قيم المتوسطات الحسابية ما بين (3.27) و (4.21) وبانحرافات معيارية ما بين (0.74) و(0.94)، وتشير جميع المتوسطات إلى اتجاهات إيجابية بالنسبة لتوفر أنظمة محاسبية متقدمة إذ أن جميع المتوسطات تشير إلى موافقة عينة الدراسة على جميع الفقرات التي تقيس مدى توفر أنظمة محاسبية متقدمة في الشركة، كما وتشير إلى أن الفقرة رقم (2) التي تنص على :"النظام المحاسبي المطبق حالياً في الشركة يعمل على توفير معلومات بشكل دقيق" احتلت المرتبة الأولى بينما احتلت الفقرة رقم (6) التي تنص على :"يتوفر لدى الشركة أنظمة تكاليف متقدمة تساعد على تطبيق نظام (ABB)" المرتبة الأخيرة، كذلك نلاحظ أن المتوسط العام للأسئلة بلغ (3.92) مما يعني موافقة أفراد العينة على توفر أنظمة محاسبية متقدمة كذلك بلغ الانحراف المعياري (0.52) وهذا يعني عدم وجود تشتت في إجابات عينة الدراسة، مما يعني أن النظام المحاسبي المطبق في شركات الاتصالات الأردنية ملائم ويساعد على تبني فكرة تطبيق نظام الموازنة على أساس النشاط حيث جاءت المؤشرات مرتفعة بشكل عام.

توفر هيكل تنظيمي سليم:

جدول رقم (9)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لآراء أفراد العينة حول فقرات الاستبانه المتعلقة بمجال توفر هيكل تنظيمي سليم

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	مستوى التوفر
7	يتمتع الهيكل التنظيمي للشركة بمرونة عالية تسهل أجراء التعديلات الضرورية عند تنفيذ الموازنة.	**3.88**	**0.66**	**1**	**مرتفع**
8	يتم ربط عملية وضع تقديرات الموازنات بالهيكل التنظيمي القائم للشركة.	**2.93**	**0.95**	**6**	**متوسط**
9	تشارك المستويات الإدارية المختلفة في إعداد موازنة الشركة وفق هيكل تنظيمي سليم.	**3.17**	**0.78**	**5**	**متوسط**
10	إشراك المستويات الإدارية المختلفة في إعداد الموازنة يجعلهم على دراية بتكاليف أنشطتهم.	**3.63**	**0.82**	**4**	**متوسط**
11	إشراك المستويات الإدارية المختلفة في إعداد الموازنة ينمي الإحساس لديهم للرقابة على تكاليف أنشطتهم.	**3.74**	**0.78**	**3**	**مرتفع**
12	توفر هيكل إداري سليم في الشركة يساعد في نجاح تطبيق نظام (ABB).	**3.78**	**0.69**	**2**	**مرتفع**
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	**3.52**	**0.40**	**متوسط**	

تم استخراج الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة على الفقرات محل الدراسة، حيث يوضح الجدول رقم (9) مدى توفر هيكل تنظيمي سليم في شركات الاتصالات الأردنية. حيث تراوحت قيم المتوسطات الحسابية ما بين (2.93) و (3.88) وبانحرافات معيارية ما بين (0.66) و(0.95)، وتشير جميع المتوسطات إلى اتجاهات إيجابية بالنسبة لتوفر هيكل تنظيمي سليم إذ أن جميع المتوسطات تشير إلى موافقة عينة الدراسة على جميع الفقرات التي تقيس مدى توفر هيكل تنظيمي سليم في الشركة، كما وتشير إلى أن الفقرة رقم (7) التي تنص

على :"يتمتع الهيكل التنظيمي للشركة بمرونة عالية تسهل أجراء التعديلات الضرورية عند تنفيذ الموازنة" احتلت المرتبة الأولى بينما احتلت الفقرة رقم (8) التي تنص على :"يتم ربط عملية وضع تقديرات الموازنات بالهيكل التنظيمي القائم للشركة" المرتبة الأخيرة، كذلك نلاحظ أن المتوسط العام للأسئلة بلغ (3.52) مما يعني موافقة أفراد العينة على توفر هيكل تنظيمي سليم كذلك بلغ الانحراف المعياري (0.40) وهذا يعني عدم وجود تشتت في إجابات عينة الدراسة، مما يعني أن الهيكل التنظيمي في شركات الاتصالات الأردنية قادر على تبني فكرة تطبيق نظام الموازنة على أساس النشاط حيث جاءت المؤشرات متوسطة بشكل عام.

دعم الإدارة العليا وتوجهاتها:

جدول رقم (10)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لآراء أفراد العينة حول فقرات الاستبانه المتعلقة بمجال دعم الإدارة وتوجهاتها

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	مستوى التوفر
13	تتيح الإدارة عقد دورات متخصصة في تطبيق أنظمة الموازنات الحديثة ومنها نظام (ABB).	**3.78**	**0.72**	**3**	**مرتفع**
14	ترى إدارة الشركة أن مخرجات نظام الموازنة المستخدم حالياً ضعيف ويجب التحول إلى أنظمة أحدث كنظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB).	**3.88**	**0.75**	**1**	**مرتفع**
15	تكلفة تطبيق نظام (ABB) في الشركة تفوق المنافع المتوقعة من تطبيقه.	**3.85**	**0.67**	**2**	**مرتفع**
16	نظام (ABB) يساعد في إعادة حساب تكلفة الخدمات المقدمة بشكل أكثر دقة.	**3.68**	**0.77**	**4**	**مرتفع**
17	يوجد اعتقاد لدى إدارة الشركة بإمكانية تحسين قياس الأداء باستخدام نظام (ABB).	**3.44**	**0.88**	**6**	**متوسط**
18	يوجد اعتقاد لدى إدارة الشركة بإمكانية تحسين خطط تسعير الخدمات باستخدام نظام (ABB).	**3.51**	**0.92**	**5**	**متوسط**
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام		**3.69**	**0.59**	**مرتفع**	

تم استخراج الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة على الفقرات محل الدراسة، حيث يوضح الجدول رقم (10) مستوى دعم الإدارة وتوجهاتها في شركات الاتصالات الأردنية بأهمية نظام الموازنة على أساس النشاط، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية للفقرات ما بين (3.44) و (3.88) وبانحرافات معيارية ما بين (0.67) و(0.92)، وتشير جميع المتوسطات إلى اتجاهات إيجابية بالنسبة لدعم الإدارة وتوجهاتها إذ أن جميع المتوسطات تشير إلى موافقة عينة الدراسة على جميع الفقرات التي تقيس دعم الإدارة وتوجهاتها في الشركة، كما وتشير إلى أن الفقرة رقم (14) التي تنص على :"ترى إدارة الشركة أن مخرجات نظام الموازنة المستخدم حالياً ضعيف ويجب التحول إلى أنظمة أحدث كنظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)" احتلت المرتبة الأولى بينما احتلت الفقرة رقم (8) التي تنص على :"يوجد اعتقاد لدى إدارة الشركة بإمكانية تحسين قياس الأداء باستخدام نظام (ABB)" المرتبة الأخيرة، كذلك نلاحظ أن المتوسط العام للأسئلة بلغ (3.69) مما يعني موافقة أفراد العينة على دعم الإدارة كذلك بلغ الانحراف المعياري (0.59) وهذا يعني عدم وجود تشتت في إجابات عينة الدراسة، من هنا نرى أن الإدارة العليا في شركات الاتصالات تدعم فكرة تبني نظام الموازنة على أساس النشاط حيث جاءت المؤشرات مرتفعة نسبياً.

توفر الكفاءات المهنية والعلمية:

جدول رقم (11)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لآراء أفراد العينة حول فقرات الاستبانه المتعلقة بمجال توفر الكفاءات المهنية والعلمية

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	مستوى التوفر
19	العاملين في الشركة يتمتعون بكفاءة علمية وعملية بكيفية تطبيق نظام (ABB).	4.01	0.68	1	مرتفع
20	تتبع لجنة إعداد الموازنة الأسس العلمية الحديثة في إعداد موازنة الشركة.	3.83	0.72	3	مرتفع
21	لدى الشركة خبراء يمكن الاستعانة بهم في تطبيق نظام (ABB).	3.96	0.73	2	مرتفع
22	الموارد البشرية في الشركة لديها القدرة على تطبيق نظام (ABB).	3.68	0.77	4	مرتفع

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	مستوى التوفر
23	تتوافر في الشركة البرمجيات والأنظمة الحديثة اللازمة لتشغيل نظام (ABB).	3.01	0.87	6	متوسط
24	تقوم الشركة بعقد دورات تدريبية لصقل المهارات والخبرات اللازمة للعاملين فيها.	3.22	0.82	5	متوسط
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام		3.62	0.44	متوسط	

تم استخراج الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة على الفقرات محل الدراسة، حيث يوضح الجدول رقم (11) مدى توفر الكفاءات المهنية والعلمية لدى العاملين في شركات الاتصالات الأردنية. حيث تراوحت المتوسطات الحسابية للفقرات ما بين (3.01) و (4.01) وبانحرافات معيارية ما بين (0.68) و(0.87)، وتشير جميع المتوسطات إلى اتجاهات إيجابية بالنسبة لمدى توفر الكفاءات المهنية والعلمية إذ أن جميع المتوسطات تشير إلى موافقة عينة الدراسة على جميع الفقرات التي تقيس مدى توفر الكفاءات المهنية والعلمية في الشركة، كما وتشير إلى أن الفقرة رقم (19) التي تنص على :"العاملين في الشركة يتمتعون بكفاءة علمية وعملية بكيفية تطبيق نظام (ABB)" احتلت المرتبة الأولى بينما احتلت الفقرة رقم (23) التي تنص على :"تتوافر في الشركة البرمجيات والأنظمة الحديثة اللازمة لتشغيل نظام (ABB)" المرتبة الأخيرة، كذلك نلاحظ أن المتوسط العام للأسئلة بلغ (3.62) مما يعني موافقة أفراد العينة على توفر الكفاءات المهنية والعملية كذلك بلغ الانحراف المعياري (0.44) وهذا يعني عدم وجود تشتت في إجابات عينة الدراسة، من خلال النتائج السابقة نلاحظ توفر الكفاءات العلمية والمهنية لدى العاملين في شركات الاتصالات الأردنية مما يساعد على تبني تطبيق نظام الموازنة على أساس النشاط حيث جاءت جميع المؤشرات إيجابية.

تنوع الخدمات المقدمة:

جدول رقم (12)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لآراء أفراد العينة حول فقرات الاستبانه المتعلقة بمجال تنوع الخدمات المقدمة

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	مستوى التوفر
25	يتطلب اختلاف الخدمات المقدمة من حيث النوع والكم إلى تطبيق نظام (ABB).	3.79	0.77	4	مرتفع

26	صعوبة تقسيم الأعمال التي تقوم بها الشركة إلى أنشطة محددة وواضحة يتطلب تطبيق نظام (ABB).	3.90	0.80	3	مرتفع
27	تشكل التكاليف غير المباشرة جانبا هاماً من تكلفة الخدمات المقدمة من قبل الشركة.	3.96	0.73	2	مرتفع
28	تستلزم صعوبة تحديد تكلفة بعض الخدمات المقدمة للمواطنين تطبيق نظام (ABB).	3.72	0.72	6	مرتفع
29	عدم قدرة نظام التكاليف التقليدي على مواكبة تطور الخدمات المقدمة يدفع نحو ضرورة تطبيق نظام (ABB).	3.78	0.69	5	مرتفع
30	تطبيق نظام (ABB) يساهم في تسعير الخدمات المقدمة بشكل أكثر دقة.	4.06	0.84	1	مرتفع
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام		3.87	0.66	**مرتفع**	

تم استخراج الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة على الفقرات محل الدراسة، حيث يوضح الجدول رقم (12) تنوع الخدمات المقدمة في شركات الاتصالات الأردنية. حيث تراوحت قيم المتوسطات الحسابية ما بين (3.72) و (4.06) وبانحرافات معيارية ما بين (0.69)و(0.84)، وتشير جميع المتوسطات إلى اتجاهات إيجابية بالنسبة لتنوع الخدمات المقدمة إذ أن جميع المتوسطات تشير إلى موافقة عينة الدراسة على جميع الفقرات التي تقيس مدى تنوع الخدمات المقدمة من قبل الشركة، كما وتشير إلى أن الفقرة رقم (30) التي تنص على :"تطبيق نظام (ABB) يساهم في تسعير الخدمات المقدمة بشكل أكثر دقة" احتلت المرتبة الأولى بينما احتلت الفقرة رقم (28) التي تنص على :"تستلزم صعوبة تحديد تكلفة بعض الخدمات المقدمة للمواطنين تطبيق نظام (ABB)" المرتبة الأخيرة، كذلك نلاحظ أن المتوسط العام للأسئلة بلغ (3.87) مما يعني موافقة أفراد العينة على تنوع الخدمات المقدمة كذلك بلغ الانحراف المعياري (0.66) وهذا يعني عدم وجود تشتت في إجابات عينة الدراسة.

صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق (ABB):

جدول رقم (13)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لآراء أفراد العينة حول فقرات الاستبانه المتعلقة بمجال صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق نظام (ABB)

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	مستوى التوفر
31	ارتفاع تكاليف تطبيق نظام (ABB).	3.17	0.78	6	متوسط
32	اعتقاد إدارة الشركة بأن نظام الموازنة الحالي سليم ولا داعي للتغيير.	3.63	0.75	3	متوسط
33	عدم وجود منافسة شديدة تستدعي تطبيق نظام (ABB).	3.38	0.83	5	متوسط
34	صعوبة تحديد الوقت المستغرق في كل نشاط من أنشطة الشركة.	3.74	0.86	2	مرتفع
35	عدم تطبيق الشركة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).	3.78	0.69	1	مرتفع
36	ارتفاع تكاليف الاستعانة بخبراء محاسبيين من خارج الشركة.	3.59	0.87	4	متوسط
37	أن جميع المعلومات التي يتطلبها هذا النظام تتطلب الكثير من الجهد والوقت.	2.79	0.90	7	متوسط
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام		3.44	0.39	متوسط	

تم قياس اتجاهات عينة الدراسة حول صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق نظام (ABB) لدى الشركات محل الدراسة من خلال العبارات من (31-37) في الجدول رقم (13) وقد تراوحت قيم المتوسطات الحسابية ما بين (2.79) و (3.78) وبانحرافات معيارية ما بين (0.69) و(0.90)، إذ أن جميع المتوسطات تشير إلى موافقة عينة الدراسة على جميع الفقرات التي تقيس وجود صعوبات ومعيقات لتطبق نظام الموازنة على أساس النشاط في الشركة، كما وتشير إلى أن الفقرة رقم (35) التي تنص على :"عدم تطبيق الشركة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)" احتلت المرتبة الأولى بينما احتلت الفقرة رقم (37) التي تنص على :"أن جميع المعلومات التي يتطلبها هذا النظام تتطلب الكثير من الجهد والوقت" المرتبة الأخيرة، كذلك نلاحظ أن المتوسط العام للأسئلة بلغ (3.44) مما يعني موافقة أفراد العينة على وجود معوقات تحول دون تطبيق

نظام (ABB) كذلك بلغ الانحراف المعياري (0.39) وهذا يعني عدم وجود تشتت في إجابات عينة الدراسة، من هنا يتبين لدينا أن هنالك موافقة من قبل أفراد العينة على وجود صعوبات ومعيقات تحول دون تطبيق نظام الموازنة على أساس النشاط ولكن ليست بالكبيرة حيث يمكن التغلب عليها.

4.3 اختبار فرضيات الدراسة:

عمل الباحث في هذا الجانب على اختبار فرضيات الدراسة الرئيسية والفرعية، من خلال استخدام اختبار (T-test) لبيان مدى قبول أو رفض فرضيات الدراسة وذلك كما يلي:

الفرضية الرئيسة الأولى:

"لا تتوفر الأسس والمقومات الملائمة لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في شركات الاتصالات الأردنية".

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار (T-test) كما هو موضح في الجدول الاتي.

جدول رقم (14)

Tالمحسوبة	Tالجدوليه	Sig.	نتيجة الفرضية	الوسط الحسابي
12.485	1.658	0.000	رفض	3.67

يبين الجدول السابق أن قيمة (Tالمحسوبة=12.485) أكبر من قيمتها الجدوليه (1.658)، ونظراً لأن قاعدة القرار هي: تقبل الفرضية العدمية إذا كانت القيمة المحسوبة اقل من القيمة الجدوليه وترفض الفرضية العدمية إذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدوليه. ومن خلال النتائج السابقة يتم رفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة وهذا يعني توفر الأسس والمقومات الملائمة لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة في شركات الاتصالات الأردنية.

الفرضية الفرعية الأولى:

"لا يتوفر لدى شركات الاتصالات الأردنية أنظمة محاسبية ملائمة لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة".

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار (T-test) كما هو موضح في الجدول الأتي.

جدول رقم (15)

الوسط الحسابي	نتيجة الفرضية	Sig.	Tالجدوليه	Tالمحسوبة
3.92	رفض	0.000	1.658	16.693

يبين الجدول السابق أن قيمة (Tالمحسوبة=16.693) أكبر من قيمتها الجدوليه (1.688)، ونظراً لأن قاعدة القرار هي: تقبل الفرضية العدمية إذا كانت القيمة المحسوبة اقل من القيمة الجدوليه وترفض الفرضية العدمية إذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدوليه. ومن خلال النتائج السابقة يتم رفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة وهذا يعني يتوفر لدى شركات الاتصالات الأردنية أنظمة محاسبية ملائمة لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة.

الفرضية الفرعية الثانية:

"لا يتوفر في شركات الاتصالات الأردنية هيكل تنظيمي ملائم لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة".

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار (T-test) كما هو موضح في الجدول الأتي.

جدول رقم (16)

الوسط الحسابي	نتيجة الفرضية	Sig.	Tالجدوليه	Tالمحسوبة
3.52	رفض	0.000	1.658	11.713

يبين الجدول السابق أن قيمة (Tالمحسوبة=11.713) أكبر من قيمتها الجدوليه (1.688)، ونظراً لأن قاعدة القرار هي: تقبل الفرضية العدمية إذا كانت القيمة المحسوبة اقل من القيمة الجدوليه وترفض الفرضية العدمية إذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدوليه. ومن خلال النتائج السابقة يتم رفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة وهذا يعني يتوفر لدى شركات الاتصالات الأردنية هيكل تنظيمي ملائم لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة.

الفرضية الفرعية الثالثة:

"لا يوجد دعم من الإدارة لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة في شركات الاتصالات الأردنية".

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار (T-test) كما هو موضح في الجدول الأتي.

جدول رقم (17)

الوسط الحسابي	نتيجة الفرضية	Sig.	Tالجدوليه	Tالمحسوبة
3.69	رفض	0.000	1.658	14.232

يبين الجدول السابق أن قيمة (Tالمحسوبة=14.232) أكبر من قيمتها الجدوليه (1.688)، ونظراً لأن قاعدة القرار هي: تقبل الفرضية العدمية إذا كانت القيمة المحسوبة اقل من القيمة الجدوليه وترفض الفرضية العدمية إذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدوليه. ومن خلال النتائج السابقة يتم رفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة وهذا يعني يوجد دعم من الإدارة لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة في شركات الاتصالات الأردنية.

الفرضية الفرعية الرابعة:

"لا يتمتع الأفراد العاملون في شركات الاتصالات الأردنية بالكفاءة المناسبة من المؤهلات العلمية والعملية التي يتطلبها نظام الموازنة على أساس الأنشطة".

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار (T-test) كما هو موضح في الجدول الاتي.

جدول رقم (18)

الوسط الحسابي	نتيجة الفرضية	Sig.	Tالجدوليه	Tالمحسوبة
3.62	رفض	0.000	1.658	13.506

يبين الجدول السابق أن قيمة (Tالمحسوبة=13.506) أكبر من قيمتها الجدوليه (1.688)، ونظراً لأن قاعدة القرار هي: تقبل الفرضية العدمية إذا كانت القيمة المحسوبة اقل من القيمة الجدوليه وترفض الفرضية العدمية إذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدوليه. ومن خلال النتائج السابقة يتم رفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة وهذا يعني يتمتع الأفراد العاملون في شركات الاتصالات الأردنية بالكفاءة المناسبة من المؤهلات العلمية والعملية التي يتطلبها نظام الموازنة على أساس الأنشطة.

الفرضية الفرعية الخامسة:

"لا يوجد تنوع في الخدمات المقدمة من قبل شركات الاتصالات الأردنية يتطلب تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة".

جدول رقم (19)

الوسط الحسابي	نتيجة الفرضية	Sig.	Tالجدوليه	Tالمحسوبة
3.87	رفض	0.000	1.658	15.055

يبين الجدول السابق أن قيمة (Tالمحسوبة=15.055) أكبر من قيمتها الجدوليه (1.688)، ونظراً لأن قاعدة القرار هي: تقبل الفرضية العدمية إذا كانت القيمة المحسوبة اقل من القيمة الجدوليه وترفض الفرضية العدمية إذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدوليه. ومن خلال النتائج السابقة يتم رفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة وهذا يعني يوجد تنوع في الخدمات المقدمة من قبل شركات الاتصالات الأردنية يتطلب تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة.

الفرضية الرئيسة الثانية:

"لا يوجد معوقات في شركات الاتصالات الأردنية تعيق تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة".

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار (T-test) كما هو موضح في الجدول الأتي.

جدول رقم (20)

الوسط الحسابي	نتيجة الفرضية	Sig.	Tالجدوليه	Tالمحسوبة
3.44	رفض	0.000	1.658	9.266

يبين الجدول السابق أن قيمة (Tالمحسوبة=9.266) أكبر من قيمتها الجدوليه (1.658)، ونظراً لأن قاعدة القرار هي: تقبل الفرضية العدمية إذا كانت القيمة المحسوبة اقل من القيمة الجدوليه وترفض الفرضية العدمية إذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدوليه. ومن خلال النتائج السابقة يتم رفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة وهذا يعني يوجد معوقات في شركات الاتصالات الأردنية تعيق تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة.

4.4 النتائج والتوصيات

النتائج:

توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج يمكن ذكرها على النحو التالي:

١- تبين من خلال التحليل العملي لفرضيات الدراسة انه تتوفر الأسس والمقومات الملائمة لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في شركات الاتصالات الأردنية حيث تبين من خلال ما يأتي:

- يتوفر لدى شركات الاتصالات الأردنية أنظمة محاسبية ملائمة لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة، حيث يتمتع النظام المحاسبي الموجود بالشركة بمرونة عالية تمكنه من تطبيق نظام (ABB).
- يتوفر لدى شركات الاتصالات الأردنية هيكل تنظيمي ملائم لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة، حيث يتمتع الهيكل التنظيمي بمرونة عالية تسهل إجراء التعديلات الضرورية عند تنفيذ الموازنة.
- يوجد دعم من الإدارة لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة في شركات الاتصالات الأردنية، حيث ترى إدارة الشركة أن مخرجات نظام الموازنة المستخدم حالياً ضعيف ويجب التحول إلى أنظمة احدث.
- يتمتع الأفراد العاملون في شركات الاتصالات الأردنية بالكفاءة المناسبة من المؤهلات العلمية والعملية التي يتطلبها نظام الموازنة على أساس الأنشطة.
- يوجد تنوع في الخدمات المقدمة من قبل شركات الاتصالات الأردنية يتطلب تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة.

٢- كذلك تبين من خلال التحليل العملي لفرضيات الدراسة أن هنالك معوقات في شركات الاتصالات الأردنية تعيق تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة، وكان أبرز تلك المعوقات ما يلي:

- ارتفاع تكاليف تطبيق نظام (ABB).
- عدم وجود منافسة شديدة تستدعي تطبيق نظام (ABB).
- عدم تطبيق الشركات لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).
- اعتقاد إدارة الشركة بأن نظام الموازنة الحالي سليم ولا داعي للتغيير.
- ارتفاع تكاليف الاستعانة بخبراء محاسبيين من خارج الشركة.

- أن جميع المعلومات التي يتطلبها هذا النظام تتطلب الكثير من الجهد والوقت.

التوصيات:

بناءً على النتائج السابقة يوصي الباحث بما يأتي:

١- ضرورة العمل على تفعيل العناصر اللازمة لتطبيق هذا النظام بصورة جيدة ومحاولة استخدام العناصر المتوفرة حالياً كخطوة مبدئية لتطبيقه.

٢- لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة بشكل فعال لا بد من الدعم المستمر من قبل الإدارة العليا لتهيئة الظروف كافة لنجاح هذا النظام في الشركة.

٣- ضرورة العمل على إزالة المعوقات التي تواجه عملية تطبيق هذا النظام.

٤- ضرورة تطبيق الشركات لنظام التكاليف على أساس الأنشطة لاعتباره حجر الأساس لتطبيق نظام الموازنة على الأنشطة.

٥- إجراء المزيد من الدراسات والبحوث التطبيقية حول مدى فاعلية وإمكانية تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في بقية القطاعات الصناعية والخدمية لما يحققه من فوائد ومزايا ومقدرة تنافسية في ضل التطورات الاقتصادية والتكنولوجية.

المراجع

المراجع العربية:

- أبو حشيش، خليل عواد، (2005)، **المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية**. عمان الأردن: دار وائل للنشر.
- أبو رحمة، محمد، (2008)، **مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة في بلديات قطاع غزة**. رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- أبو زيد، كمال خليفة ومرعي، عطية عبد الحي، (2004)، **مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة**. الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية للنشر والتوزيع.
- أبو نصار، محمد، (2003)، **المحاسبة الإدارية**. (ط1) ، عمان، الأردن: دار وائل للنشر.
- آدم، يوحنا والرزق، صالح، (2006)، **المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة.**(ط2). عمان، الأردن: دار الحامد للنشر.
- أغا، ندى عبد الرزاق سليمان، (2006)، **مدى إمكانية تطبيق ABC كأسلوب حيث في محاسبة التكاليف بالتطبيق على معامل الغزل والنسيج في الموصل**. رسالة ماجستير، جامعة الموصل، الموصل، العراق.
- البشيتي، عبد الرحمن، (2009)، **مدى إمكانية تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في المصارف الوطنية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة دراسة ميدانية**. رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- بكر، عبد الرحمن والعمري، مازن وسماره، عبير وعبد اللطيف، أسامة، (2012)، **إمكانية تطبيق الموازنات المبنية على الأنشطة في قطاع المستشفيات الأردني**. المجلة الدولية للبحوث المحاسبية، العدد الثالث، إصدار ديسمبر.
- بن سعد، عبد الحميد يوسف، (2004)، **مدى تطبيق الموازنة على أساس النشاط في شركات النفط الليبية ودورها في الرقابة على التكاليف.** رسالة ماجستير، جامعة بنغازي، بنغازي، ليبيا.
- التكريتي، إسماعيل وآخرون، (2007)، **المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة**. عمان، الأردن: دار الحامد للنشر والتوزيع.
- الجديلي، محمد حسن، (2005**)، دور الموازنة كأداة تخطيط مالي في المنظمات غير الحكومية في قطاع غزة**. رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

- جمعة، إسماعيل إبراهيم ومحرم، زينات محمد والخطيب، صبحي محمود، (2001)، **المحاسبة الإدارية ونماذج بحوث العمليات في اتخاذ القرارات**. الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية للنشر والتوزيع.
- حماد، أكرم، (2008)، **المحاسبة الحكومية وتطبيقاتها**. (ط2)، القدس، فلسطين: مكتبة كلية التجارة جامعة الأقصى.
- حماد، خالد، (2012)، **نموذج مقترح لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة دراسة حالة على مستشفى دار السلام بخان يونس**. رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- حماد، طارق عبد العال، (2010)، **الموازنات التقديرية نظرة متكاملة**. القاهرة، مصر: الدار الجامعية للنشر.
- درغام، ماهر والشيخ عيد، إبراهيم، (2008)، **مدى فاعلية الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة من وجهة نظر القائمين على إعداد وتنفيذ الموازنات**. رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- الذهبي، جليلة عيدان، (2009)، **ضرورة تطوير إعداد الموازنات في ضوء المتغيرات الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية**. العدد (25)، السبت(18/11/1424هـ) بغداد، العراق: جريدة الصباح.
- الذهبي، جلية والقسوس، مؤاب، (2009)، **أثر الموازنة على أساس الأنشطة في تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية**. رسالة دكتوراه، جامعة بغداد، بغداد، العراق.
- الرباع، حسين محمد، (2003)، **تقييم نظم الموازنات التخطيطية في الجامعات الحكومية الأردنية**. رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن.
- السعايدة، فيصل جميل، (2007)، **المحاسبة الإدارية لتخصيص نظم المعلومات المحاسبية**. عمان، الأردن: دار المسيرة للنشر.
- عابدين، أسامة ماهر، (2012)، **مدى إمكانية تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية السورية**. رسالة ماجستير، جامعة تشرين، اللاذقية، سوريا.
- عبد السميع، محمد وطبية، احمد، (2010)، **الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية**. (ط1)، عمان، الأردن: دار جليس الزمان للنشر.

- العبيدي، صبحيه برزان، (2005)، **دور الموازنة المرنة على أساس النشاط في الرقابة على التكاليف: دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الجلدية العراقية**. الناصرية، العراق: المعهد التقني.
- العريني، بهاء الدين احمد، (2007)، **إطار مقترح لتطبيق الأساس الصفري في إعداد موازنة الجامعات والكليات المتوسطة في قطاع غزة**. رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- عصفور، محمد شاكر، (2008)، **أصول الموازنة العامة**. (ط1)، عمان، الأردن: دار المسيرة للنشر.
- العمري، مازن ورمضان، عبد الهادي وعيسى، سوزان وبكر، عبد الرحمن، (2012)، **أهم مقومات النجاح لنظام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة في البنوك التجارية العاملة في الأردن وأهمية تلك الموازنات في اتخاذ القرارات الإدارية**. المجلة الدولية للبحوث المحاسبية، العدد الثالث، إصدار ديسمبر.
- الأفندي، سمر، (2003)، **مدى استخدام الموازنات كأداة للرقابة وتقييم الأداء في منشأة القطاع العام**. رسالة ماجستير، جامعة حلب، حلب، سوريا.
- النمس، إبراهيم سليمان، (2013)، **مدى توفر أسس تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في وزارة الصحة**. رسالة ماجستير، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين.
- نور، احمد محمد ومحرم، زينات محمد وشحاتة، شحاتة السيد، (2005)، **المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال المعاصرة**. الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية للنشر والتوزيع.

المراجع الأجنبية:

- Atkinson, Anthony A., Kaplan Robert S., Ella Mae Matsumura, S. Mark Young (2012), "**Management Accounting, Information for Decision-Making and Strategy Execution**", 6th ED, Pearson Education, Inc., Upper Saddle River, New Jersey, 07458.
- Atkinson, Robert S. Kaplan, (2004). "**Management Accounting**" Pentice Hall USA, 4th Ed.
- Block K.S., Carr R.G. (1999), "**Activity Based Budgeting at Digital Semiconductor**", A Paper Presented at the Association for Institutional Research 39th Annual Forum Seattle, Washington, May 30 - June 2.

- Capusneanu Sorinel, Ileana Sorina, Barbu Cristian, Rof Letiția and Topor Dan, (2013), "**Implementation of Activity-Based Budgeting method in the economic entities from mining industry of Romania**", International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences Vol. 3, No.1, January 2013, pp. 26–34.
- Drury C. (2004), "**Management & Cost Accounting**" 5Th Ed, Business presses Thomson Learning, 340-355.
- Drury, C, (2004), "**Management Accounting for Business**",rd., Bath: UK, Patrick Bond.
- Garrison R., Noreen, E.and P. Brewer, (2012), "**Managerial Accounting**", 14Th ed, McGraw-Hill/Irwin, a business unit of The McGraw-Hill Companies, Inc., 1221 Avenue of the Americas, New York.
- Garrison, Ray H. and Noreen, Eric W. (2010). **Managerial Accounting**, (10 Ed.).New York: McGraw-Hill.
- Granof M., H., Platt D., E., Vaysman I. (2000), "**Using Activity-Based Costing to Manage More Effectively**". Grant Report", the Price water house Cooper Endowment for the Business of Government, January.
- Haluk BENGÜ, (2010), "**The role of activity based budgeting on target costing practices**", Suleyman Demirel University, the Journal of Faculty of Economics and Administrative Sciences, Vol.15, No.1 pp.213-233.
- Horngren C., Datar S. and M. Rajan, (2012), "**Cost Accounting: A Managerial Emphasis**", 14Th ed., Prentice-Hall.
- Horngren, C., Sundem, G. and W. Stratton, (2002), "**Introduction to Management Accounting**", 11th Ed, Upper Saddle River: New Jersey, Prentice Hall.
- Horngren, Sundem Stratton, et.al. (2006). **Management Accounting**, (13th Ed), New Jersey: Prentice-Hall.
- Huynh Tandung, Gong Guangming, and Huynh Huyhanh (2013), "**Integration of Activity-Based Budgeting and Activity-Based Management**" International Journal of Economics, Finance and Management Sciences; 1(4): 181-187.
- Kaplen, R., Atkinson, A., Matsumura, Ella Mae, & Yong, Mark S., (2007) **Management Accounting**, Prentice Hall.
- Kaplan Robert S. and & Anderson Steven R. (2008) "**What-If Analysis and Activity-Based Budgeting, Forecasting Resource Demands, Excerpted from Time-Driven Activity-Based Costing: A Simpler and More Powerful Path to**

Higher Profits", Harvard Business Press, Boston, Massachusetts, ISBN-13: 978-1-4221-2227-32227BC.

- Morse Wayne J., James R. Davis, AL L. Hartgraves, (2003), "**Management Accounting: A strategic approach**", 3th edition, Thompson, South – Western.
- Moustafa, Essam, (2005), "**An Application of Activity-Based-Budgeting in Shared Service Departments and Its Perceived Benefits and Barriers under Low-IT Environment Conditions**", Journal of Economic & Administrative Sciences Vol. 21, No. 1, June 2005 (42 -72).
- Schalkwyk, Annette van (2012), "**Official Journal of The Institute of Municipal Finance Officers , Imfo**" , Setting Water Service Tariffs Sustainable technologies , Volume 12 Number 3 ,Autumn 2012 , ISSN 1607-520X , R15.00.
- Sekaran, U. (2003), "**Research Methods for Business, a Skill-Building Approach**". John Wiley and Sons Inc. New York.
- Stevens, Mark E. (2004), "**Activity-Based Planning and Budgeting: The Coming of Age of the “Consumption-Based” Approach**", Published online in Wiley InterScience.
- Siegel, B.R, Shime, J.H. (2006) "**Cost Management Using ABC for IT Activities and Services**", Management Accounting Quarterly, Vol 6, No. 1.

المواقع الالكترونية:

- ar.wikipedia.org/wiki/%D8%A7%D9%84%D8%A7%D8%AA%D8%B5%D8%A7%D9%84%D8%A7%D8%AA_%D9%81%D9%8A_%D8%A7%D9%84%D8%A3%D8%B1%D8%AF%D9%86
- www.umniah.com.jo/ar/explore/our-history.aspx
- www.jo.zain.com/arabic/media/aboutus/Pages/default.aspx
- www.orange.jo/sites/residential/Arabic/Pages/AboutOrangeJordan.aspx
- www.trc.gov.jo/index.php?option=com_content&task=view&id=480&Itemid=976&lang=arabic
- www.moict.gov.jo/ar/arabic/Strategies.aspx

ملحق رقم (1)

الاستبانه

جامعة آل البيت

كلية المال والأعمال

قسم المحاسبة

السادة الأفاضل

تحية طيبة وبعد......

يقوم الباحث بأجراء دراسة بعنوان **"مدى توفر أسس ومقومات تطبيق الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في شركات الاتصالات الأردنية"**، وذلك لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة. وحيث أنني اعهد بكم الاهتمام والاستعداد الدائمين لمؤازرة ومساندة الباحثين في أبحاثهم التي تخدم تطور مجتمعنا، فأني آمل أن أجد التعاون المعهود بكم من خلال الإجابة على الأسئلة الواردة في هذا الاستبيان. أن حرصكم على تقديم البيانات الكافية والمطلوبة بدقة وموضوعية، سيؤدي بلا شك إلى تقييم أفضل لموضوع الدراسة، وبالتالي مساعدة الباحث على تحقيق أهداف الدراسة والخروج بتوصيات لوضع الحلول المناسبة. كما أنني أعدكم أن تعامل إجاباتكم بسرية تامة وألا تستخدم إلا لأغراض البحث فقط، وأؤكد استعدادي لتزويدكم بنتائج هذه الدراسة إذا رغبتم في ذلك.

شاكراً لكم حسن تعاونكم وتجاوبكم

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام ،،،

الباحث: محمد زيدان

إشراف: أ.د غسان المطارنة

القسم الأول:

معلومات عامة:

*الرجاء الإجابة عن الأسئلة التالية بوضع إشارة **(×)** في المربع الذي ينطبق على شخصك الكريم من العبارات التالية:

١- المؤهل العلمي:

☐ دبلوم فما دون ☐ بكالوريوس

☐ ماجستير ☐ دكتوراه

٢- التخصص العلمي:

☐ محاسبة ☐ إدارة أعمال

☐ علوم مالية ومصرفية ☐ أخرى (أذكرها ....)

٣- المسمى الوظيفي:

☐ محاسب ☐ رئيس قسم الحسابات

☐ مدير مالي ☐ أخرى (أذكرها ....)

٤- عدد سنوات الخبرة:

☐ اقل من5 سنوات ☐ من 5 سنوات إلى اقل من10 سنوات

☐ من 10 سنوات إلى اقل من15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة

القسم الثاني:

* الرجاء الإجابة عن الأسئلة التالية بوضع إشارة (×)في المربع الذي يمثل الإجابة التي تراها مناسبة من واقع الحال في شركتكم لكل من العبارات التالية:

رقم	الســــــــــؤال	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
توفر أنظمة محاسبية متقدمة لدى الشركة يساعد على تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)						
1	تستخدم الشركة نظام محاسبي محوسب بشكل يناسب تطبيق نظام (ABB).					
2	النظام المحاسبي المطبق حالياً في الشركة يعمل على توفير معلومات بشكل دقيق.					
3	يتوفر لدى الشركة أنظمة تكاليف متقدمة تساعد على تطبيق نظام (ABB).					
4	يتمتع النظام المحاسبي الموجود في الشركة بمرونة عالية تمكنه من تطبيق نظام (ABB) بسهولة.					
5	يتم ربط عملية وضع تقديرات الموازنات بالنظام المحاسبي القائم في الشركة.					
6	يساعد النظام المحاسبي المالي في الشركة على حساب تكلفة خدماتها المقدمة.					
توفر هيكل تنظيمي سليم لدى الشركة يساعد على تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)						
7	يتمتع الهيكل التنظيمي للشركة بمرونة عالية تسهل إجراء التعديلات الضرورية عند تنفيذ الموازنة.					

8	يتم ربط عملية وضع تقديرات الموازنات بالهيكل التنظيمي القائم للشركة.					
9	تشارك المستويات الإدارية المختلفة في إعداد موازنة الشركة وفق هيكل تنظيمي سليم.					
10	إشراك المستويات الإدارية المختلفة في إعداد الموازنة يجعلهم على دراية بتكاليف أنشطتهم.					
11	إشراك المستويات الإدارية المختلفة في إعداد الموازنة ينمي الإحساس لديهم للرقابة على تكاليف أنشطتهم.					
12	توفر هيكل إداري سليم في الشركة يساعد في نجاح تطبيق نظام (ABB).					
دعم الإدارة العليا وتوجهاتها وإدراكها لأهمية نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) يساعد على تطبيقه						
13	تتيح الإدارة عقد دورات متخصصة في تطبيق أنظمة الموازنات الحديثة ومنها نظام (ABB).					
14	ترى إدارة الشركة أن مخرجات نظام الموازنة المستخدم حالياً ضعيف ويجب التحول إلى أنظمة أحدث كنظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB).					
15	تكلفة تطبيق نظام (ABB) في الشركة تفوق المنافع المتوقعة من تطبيقه.					
16	نظام (ABB) يساعد في إعادة حساب تكلفة الخدمات المقدمة بشكل أكثر دقة.					
17	يوجد اعتقاد لدى إدارة الشركة بإمكانية تحسين قياس الأداء باستخدام نظام (ABB).					

18	يوجد اعتقاد لدى إدارة الشركة بإمكانية تحسين خطط تسعير الخدمات باستخدام نظام (ABB).					
	توفر الكفاءات المهنية والعلمية لدى الشركة يساعد على تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)					
19	العاملين في الشركة يتمتعون بكفاءة علمية عملية بكيفية تطبيق نظام (ABB).					
20	تتبع لجنة إعداد الموازنة الأسس العلمية الحديثة في إعداد موازنة الشركة.					
21	لدى الشركة خبراء يمكن الاستعانة بهم في تطبيق نظام (ABB).					
22	الموارد البشرية في الشركة لديها القدرة على تطبيق نظام (ABB).					
23	تتوافر في الشركة البرمجيات والأنظمة الحديثة اللازمة لتشغيل نظام (ABB).					
24	تقوم الشركة بعقد دورات تدريبية لصقل المهارات والخبرات اللازمة للعاملين فيها.					
	تنوع الخدمات المقدمة من قبل الشركة يتطلب تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)					
25	يتطلب اختلاف الخدمات المقدمة من حيث النوع والكم إلى تطبيق نظام (ABB).					
26	صعوبة تقسيم الأعمال التي تقوم بها الشركة إلى أنشطة محددة وواضحة يتطلب تطبيق نظام (ABB).					
27	تشكل التكاليف غير المباشرة جانباً هاماً من تكلفة الخدمات المقدمة من قبل الشركة.					
28	تستلزم صعوبة تحديد تكلفة بعض الخدمات					

	المقدمة للمواطنين تطبيق نظام (ABB).					
29	عدم قدرة نظام التكاليف التقليدي على مواكبة تطور الخدمات المقدمة يدفع نحو ضرورة تطبيق نظام (ABB).					
30	تطبيق نظام (ABB) يساهم في تسعير الخدمات المقدمة بشكل أكثر دقة.					
صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)						
31	ارتفاع تكاليف تطبيق نظام (ABB).					
32	اعتقاد إدارة الشركة بأن نظام الموازنة الحالي سليم ولا داعي للتغيير.					
33	عدم وجود منافسة شديدة تستدعي تطبيق نظام (ABB).					
34	صعوبة تحديد الوقت المستغرق في كل نشاط من أنشطة الشركة.					
35	ارتفاع تكاليف الاستعانة بخبراء محاسبيين من خارج الشركة.					
36	عدم تطبيق الشركة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).					
37	أن جميع المعلومات التي يتطلبها هذا النظام تتطلب الكثير من الجهد والوقت.					

ملحق رقم (2)

أسماء محكمين الاستبانه

الرقم	الاسم	الدرجة العلمية	الجامعة
1	أ.د غسان المطارنة	أستاذ دكتور	جامعة آل البيت
2	أ.د جمال الشرايري	أستاذ دكتور	جامعة آل البيت
3	د. احمد يحيى عياصرة	أستاذ مشارك	جامعة اربد الأهلية
4	د. تامر رفاعة	أستاذ مشارك	جامعة فيلادلفيا
5	د. أسامة عبد اللطيف محمود	أستاذ مشارك	جامعة العلوم التطبيقية
6	د. نوفان العليمات	أستاذ مساعد	جامعة آل البيت
7	د. محمد مشاقبة	أستاذ مساعد	جامعة آل البيت
8	د. حسن رباع	أستاذ مساعد	جامعة آل البيت
9	د. أشرف محمد الرجوب	أستاذ مساعد	جامعة البلقاء التطبيقية
10	د. علي الربيع	أستاذ مساعد	جامعة جدارا
11	د. موسى محمد صالح	أستاذ مساعد	جامعة البلقاء التطبيقية
12	د. فؤاد سليمان الفسفوس	أستاذ مساعد	جامعة الزرقاء
13	د. محمد محمود البشايرة	أستاذ مساعد	جامعة البلقاء التطبيقية
14	د. سليمان المعايطة	أستاذ مساعد	جامعة البتراء

ملحق (3)

مخرجات التحليل الإحصائي

Frequencies

Statistics

		edlevel	Special	job	exper
N	Valid	45	45	45	45
	Missing	0	0	0	0

Frequency Table

Edlevel

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	5	11.1	11.1	11.1
	2.00	32	71.1	71.1	82.2
	3.00	7	15.6	15.6	97.8
	4.00	1	.2	.2	100.0
	Total	45	100.0	100.0	

Special

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	34	75.6	75.6	75.6

2.00	5	11.1	11.1	86.7
3.00	6	13.3	13.3	100.0
Total	45	100.0	100.0	

Job

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1.00	23	51.1	51.1	51.1
2.00	14	31.1	31.1	82.2
3.00	8	17.8	17.8	100.0
Total	45	100.0	100.0	

Exper

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1.00	28	62.2	62.2	62.2
2.00	11	24.4	24.4	86.6
3.00	3	6.7	6.7	93.3
4.00	3	6.7	6.7	100.0
Total	45	100.0	100.0	

Reliability

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	45	100.0
	Excluded	0	.0
	Total	45	100.0

RELIABILITY /VARIABLES=a1 a2 a3 a4 a5 a6/SCALE ('ALLVARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.825	6

Reliability

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	45	100.0
	Excluded	0	.0
	Total	45	100.0

RELIABILITY /VARIABLES=b1 b2 b3 b4 b5 b6/SCALE ('ALLVARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.866	6

Reliability

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	45	100.0
	Excluded	0	.0
	Total	45	100.0

RELIABILITY /VARIABLES=c1 c2 c3 c4 c5 c6/SCALE ('ALLVARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.831	6

Reliability

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	45	100.0
	Excluded	0	.0
	Total	45	100.0

RELIABILITY /VARIABLES=d1 d2 d3 d4 d5 d6/SCALE ('ALLVARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.849	6

Reliability

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	45	100.0
	Excluded	0	.0
	Total	45	100.0

RELIABILITY /VARIABLES=e1 e2 e3 e4 e5 e6/SCALE ('ALLVARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.857	6

Reliability

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	45	100.0
	Excluded	0	.0
	Total	45	100.0

RELIABILITY /VARIABLES=f1 f2 f3 f4 f5 f6 f7/SCALE ('ALLVARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.847	7

T-Test

T tab = 1.658

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
SumTotal	45	3.6707	.51933	.06115

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
SumTotal	12.485	44	.000	.67072	.5496	.6871

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
SumA	45	3.9233	.52481	.06445

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
SumA	16.693	44	.000	.92333	.8148	.9845

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
SumB	45	3.5216	.40151	.05641

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
SumB	11.713	44	.000	.52166	.4496	.5481

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
SumC	45	3.6937	.59451	.06335

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
SumC	14.232	44	.000	.69378	.5746	.6315

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
SumD	45	3.6183	.44325	.05614

One-Sample Test

	Test Value = 3				
				Mean	95% Confidence Interval of the Difference

	t	df	Sig. (2-tailed)	Difference	Lower	Upper
SumD	13.506	44	.000	.61833	.5556	.6780

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
SumE	45	3.8683	.65541	.05735

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
SumE	15.055	44	.000	.86833	.7502	.8378

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
SumF	45	3.4412	.38743	.04058

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
SumF	9.266	44	.000	.44125	.3531	.4146

The Availability Application of the Basis and Elements for Activity Based Budgeting (ABB) in the Jordanian Telecom Companies

Prepared by: Mohammad Mahmoud Zeidan

Under the supervision of: Prof. Ghassan Al-Matarneh

Abstract

The study aims at pointing out the availability extent of the basic factors and fundamentals of activity- based budgets application (ABB) in Jordan Telecommunications Companies, and identifying the impediments that hinder the application of this system in the mentioned companies. To achieve these objectives, data is collected from telecommunications companies through designing a questionnaire pursuant to study objectives and hypotheses, then distributed on a sample consisting of (54) employees in financial and accounting sections in the companies under the study.

The study concluded that all the ingredients and foundations proposed in the study of (provide accounting systems, provides an organizational structure, support and direction of management, scientific and professional competencies and diversity of services provided) are real and physically present in practice, representing an infrastructure to implement budgets on the basis of activity in the Jordanian telecommunications companies, but there are obstacles that must be overcome before the application of this system the most important application of high system costs of (ABB) and the companies don’t apply the system of activity-based costing.

The study recommended the need to work on activating necessary for the application of this system well and try to use the items available now as an initial step to apply, and the need to remove obstacles facing the process of applying this system elements.

Key words: budgeting, activity-based, telecom companies